فهمي محمود شكري

الموازنة العامة

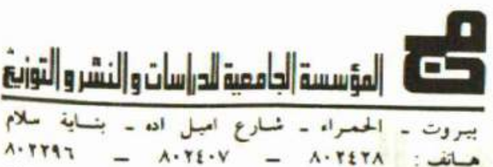
ماضيها وحاضرها ومستقبلها

في النظرية والتطبيق



الطبعة الأولى

1410هـ - 1990م



بيروت - الحمراء - شارع اميل اده - بناية سلام
هاتف: ٨٠٢٤٢٨ - ٨٠٢٤٠٧ - ٨٠٢٢٩٦
بيروت - المصيطبة - بناية طاهر هاتف: ٣٠١٠٣٠ - ٣١١٣١٠
ص.ب: ٦٣١١ / ١١٣ تلكس: LE ٢٠٦٦٥ - ٢٠٦٨٠ - لبنان

فهمي محمود شكري

الموازنة العامة

ماضيها وحاضرها ومستقبلها

في النظرية والتطبيق



تقديم

يعتبر هذا الكتاب نتائج خبرات المؤلف الطويلة في مجال الموازنة العامة للدولة ، في التخطيط والإعداد والتنفيذ ، فقد عمل المؤلف باحثاً ، ومديراً للتخطيط والبحوث في إدارة الموازنة العامة في وزارة المالية العراقية منذ عام 1964حتى عام 1972 ، ومديراً لمركز البحوث والإستشارات في المنظمة العربية للعلوم الإدارية حتى عام1983 . كتب الكثير من البحوث والمقالات في مجالي الموازنة العامة والرقابة المالية ، وألقى العديد من المحاضرات كأستاذ زائر في اللقاءات العلمية العربية حول الموازنة ، وقد وجد المؤلف نفسه أمام واجبه القومي ، فقام بتأليف هذا الكتاب لينقل على صفحاته نتائج خبراته وممارساته ، ومطالعاته للمؤلفات والبحوث ، وتعرّفه على ما دار من مناقشات ، وما طرح من آراء وتوصيات في المحافل العلمية الدولية العربية ، في مجال الموازنة العامة من جميع جوانبها.

لقد حاول المؤلف بكتابه هذا أن يحصر موضوع بحثه في الموازنة العامة ، في مداخلها الإدارية والتخطيطية ، وما يتعلق بأساليب إجراءاتها الفنية ، متجنباً في الوقت نفسه الدخول إلى أي من الموضوعات التي تتعلق بمضامين الموازنة لمبالغها السنوية ، النفقات والإيرادات ، تلك التي يرى المؤلف أنها دراسات تتعلق بالسياسة المالية والإقتصادية كالبحث في الضرائب والرسوم والأجور والأثمان العامة وغيرها ، والتي كثيراً ما نهجت كتب المالية والموازنة العامة نهج التعمّق فيها كما عمد المؤلف في كتابه هذا إلى عدم التركيز على مجال تطبيقي معين ، أو دولة عربية واحدة، وتجنب المؤلف حشد الجداول والأرقام لمثل هذا التطبيق ، واتجه إلى عرض العديد من التطبيقات بصورة شمولية ، في الكثير من الدول الأجنبية المتقدمة ، وفي معظم الدول العربية ، ليوفر للقارىء والدارس نظرة واسعة عن الموازنة وتطور مفهومها وتطبيقاتها من حيث العموم.

وبقدر ما تطرق المؤلف في كتابه هذا إلى الجوانب العلمية والنظرية للموازنة العامة ، تطرق فيه أيضاً إلى الجوانب العملية والتطبيقية لها.

وقد بذل المؤلف قصارى جهده وبإخلاص في التحري والشرح للمواضيع التي تناولها رغبة منه في إخراج هذا الكتاب بالمستوى العلمي اللائق ، وجعله أرضية ومنطلقاً لغيره من المؤلفين والخبراء والباحثين ، للتأمل والتعمق .فهو يعد إضافة في بحوث الموازنة العامة ، لقلة ما كتب فيها ، وحاجة المكتبة العربية إلى مثل هذا المؤلف .

لقد سعى المؤلف في كتابه هذا إلى أن يجعل منه كتاباً تدريسياً لطلبة الجامعات العربية ، ومرجعاً لأبحاثهم بالقدر الذي سعى فيه أيضاً إلى أن يجعل منه كتاباً متخصصاً للمسؤولين ، والعاملين في حقل الموازنة في الأقطار العربية . ونتيجة للغايات التي استهدفها المؤلف من شمولية البحث في الجوانب المختلفة للموازنة العامة وأبعادها وأنماطها وتطبيقاتها، فقد تم البحث في الموضوعات المبنية في أقسام الكتاب على النحو التالي :

القسم الأول: المفاهيم والمبادىء الأساسية للموازنة وقد استعرض فيه المؤلف المراحل التاريخية لنشوء الموازنة العامة وتطور استخدامها والتعريف بها.

القسم الثاني: مبادىء الموازنة العامة ، أي القواعد التي تستند إليها ، وتطبيقات هذه المبادىء في أنظمة موازنات دول مختلفة ، أجنبية وعربية.

القسم الثالث: أبعاد مراحل الموازنة العامة وعملية إعدادها ، والمصادقة عليها ، والإفتراضات والمعايير الخاصة بعملية الإعداد والمناقشة ،ووسائل وطرق تقديرات النفقات والإيرادات،مع سرد حالات لتطبيقات دارسية وواقعية عن التحضير لمشروعات الموازنة ، ومرحلة تنفيذ الموازنة وتعليماتها .

القسم الرابع: النواحي التنظيمية والفنية للموازنة،وفيه تناول المؤلف هيكل الموازنةوتصنيف أبوابها وتبويباتها مع استعراض الاعتمادات وأنواعها ومراحل تنفيذها، والإشارة إلى تطبيقات بعض الأقطار العربية لأسلوب تنفيذ الإعتمادات.

القسم الخامس: تناول بحث الإتجاهات الحديثة لأنظمة الموازنات العامة ، وأسباب نشوء هذه الأنظمة ومقوماتها وأبعادها وتطبيقاتها .

القسم السادس: تناول بحث إعداد موازنة الظل ، كاتجاه حديث في إعداد البرامج في ظل موازنة البنود ،وتطبيقات هذا النوع من الإعداد ، في إطار هيكل تبويب موازنة الظل .

القسم السابع : بحث المؤلف في هذا القسم علاقة الموازنة العامة بخطط التنمية القومية ، وتناول المفاهيم الأساسية للتخطيط القومي ، ومدى علامة الموازنة العامة

بالخطط القومية ، من تباعد أو تقارب أو تكامل ،ومستقبل الموازنة العامة في تحقيق التنمية القومية في عقد الثمانينات .

وفي الختام ، فالله أسأل أن يكون كتابي هذا قد حقق أهدافه ، كمصدر يزود القاريء الكريم بالفهم واليسر والإيضاح ، لأبعاد الموازنة العامة ومفاهيمها من جميع جوانبها . ويسهم في تطوير اتجاهات تطبيقات الموازنة العامة ، لتحقيق التنمية الشاملة في الوطن العربي.

والله ولي التوفيق

فهمي محمود شكري

القسم الأول

مفاهيم ومنطلقات أساسية
للموازنة العامة

المراحل التاريخية لنشوء الموازنة وتطور إستخدامها

أولاً ـ مراحل نشوء الموازنة :

كانت النفقات والإيرادات العامة قبل ظهور الموازنة ومفاهيمها تعتبر من الأموال الخاصة للحاكم (الملك) ، ولم يكن هناك فصل واضح بين الأموال التي تستخدم لأغراض حاجات الدولة (نفقات عامة) أو لأغراض الحاكم (النفقات الخاصة) ، وكذلك الحال بالنسبة للإيـرادات التي تجمع أو تجبى من أفراد الشعب ، على إختلاف مستوياتهم وطبيعة أعمالهم . وكان الملك ـ حتى القرون الوسطى ـ حراً في الإنفاق وجباية الأموال حسب حاجته ، فيفرض الضرائب والرسوم وبجمع الأموال وينفقها . وقد يلجأ عند فرض الضرائب في الظروف الأستثنائية إلى الحصول على موافقة حاشيته ومستشاريه وممثلي الأمة ، وقد يتجاهل الملك في بعض الحالات أخذ رأي ممثلي الأمة عند فرضه الضرائب ، لعدم وجود الضوابط التشريعية التي تحدد سلطات الملك في هذا الشأن. وكان الحاكم هو المسؤول الأعلى للرقابة على الإنفاق والجباية ، فقد أنشأ الملك لويس عام1256في فرنسا إدارة تابعة له ، تتولى فحص الحسابات الخاصة بالنفقات والإيرادات ، وقد سميت هذه الإدارة (غرفة محاسبة باريس) .

ظهور الموازنة في إنكلترا :

نتيجة لتزايد نفقات الدولة ، وزيادة أعباء جباية الأموال من أفراد الشعب ، أخذ البرلمان الإنكليزي يطالب بفرض سيطرته على الملك شارل الأول ، وضرورة أخذ موافقة البرلمان المسبقة على فرض الضرائب ، وقد نتج عن ذلك صدور« ميثاق إعلان الحقوق Petition of Rights » عام1628والذي جاء فيه وجوب الحصول على موافقة البرلمان عند فرض الضرائب . ومنذ ذلك الحين ، أخذت البـرلمـانات المتعاقبة تزيد من ضغوطها في تحديد سلطات الملك في الإنفاق والجباية بحيث لا يحق له تخطي هذه الحدود إلا بأذن من البرلمان . وإضطر الملك وليم الثالث إلى إصدار ما سمي ب ـ

(دستور الحقوق) (Bill of rights) وذلك في سنة 1688 والذي جاء فيه عدم قانونية أية جباية تجبى من أجل التاج دون موافقة البرلمان ـ الذي يحدد مقدارها ومواعيدها . ثم تلا ذلك حق البرلمان في الموافقة على فرض الضرائب وجبايتها ، وحقه في الرقابة على جبايتها ، ثم نتج عن ذلك حقه في متابعة أوجه نفقات حصيلة هذه الايرادات . واقتصرت في بداية الأمر على متابعة النفقات الاستثنائية التي تجبى من أجلها الضرائب غير العادية . وامتد هذا الحق إلى مناقشة النفقات العامة بمختلف صورها . ومن هنا أخذ البرلمان يناقش أعمال الحكومة من خلال نفقاتها وإيراداتها العامة وبشكل دوري وسنوي ، وأصبح له حق اعتماد نفقات أعمال الحكومة وإيراداتها قبل بداية كل عام ، ومناقشة تنفيذ هذه النفقات والإيرادات بعد نهاية ذلك العام . ومنذ ذلك الحين ، ظهر مفهوم تنظيم الموازنة في انكلترا .

ظهور الموازنة في فرنسا[1] :

لقد مر أسلوب نشوء الموازنة في فرنسا بنفس المراحل التي مر بها نشوء الموازنة في انكلترا ، وظهرت الموازنة بشكلها الواضح على إثر الثورة الفرنسية ، وصدور قرارات الجمعية الوطنية التأسيسية في سنة 1789، حيث قررت عدم مشروعية فرض الضرائب إلا بإذن منها وذلك من خلال إعلانها وثيقة حقوق الإنسان التي جاء فيها : « ان من حق الشعب مباشرة أو بواسطة ممثليه أن يتأكد من ضرورة فرض الضرائب ، وأن يوافق عليها بملء الحرية ، ويراقب تطبيقها ، ويقرر أساسها ونسبتها وطريقة جبايتها ومدتها . » وتلا ذلك دستور سنة 1791، الذي أعطى للمجلس التشريعي حق تحديد النفقات العامة . ونص دستور سنة 1793 على أنه « لا يمكن فرض أية ضريبة إلا في سبيل المصلحة العامة . ولجميع المواطنين الحق في أن يسهموا في فرض الضرائب ويراقبوا إستعمالها ويطلبوا بياناً عنها» . ونتيجة للصراع بين السلطة التشريعية وسلطة الحاكم ، وخاصة بعد سقوط نابليون وعودة الملكية في سنة 1814 ، تبلور مفهوم الموازنة في فرنسا ، وظهرت قواعدها الأساسية المتعارف عليها حتى يومنا هذا ، كقاعدة الشمول ، وقاعدة السنوية ، وقاعدة الوحدة وقاعدة الإجازة المسبقة (مصادقة البرلمان) .

الموازنة عند العرب :

من خلال دراسات النظم الإسلامية المطبقة في العصر الإسلامي ، لم يتضح أن العرب قد اتبعوا ـ في تنظيماتهم المالية ـ مبدأ وضع موازنة عامة للدولة ، وفقاً للأسلوب

---

(1) ـ انظر كتاب المالية العامة «دراسة مقارنة» للدكتور حسن عواضة ـ الطبعة الخامسة 1981 ، دار النهضة العربية ـ بيروت .
وكتاب الموازنة العامة للدولة ـ السيد قطب إبراهيم ـ الهيئة المصرية العامة للكتاب 1978 ص 17

المتعارف عليه في وقتنا الحاضر ، الـذي نشأ وتطور منذ نشوئه في انكلترا وفي فرنسا وغيرهما في القرون الوسطى ، ذلك لإختلاف وتباين سلطات الحكم بين تلك الدول والدولة الإسلامية ، حيث كان الصراع قائماً في تلك الدول بين الحاكم والشعب ممثلاً بالبرلمان ، حول سلطة فرض الضرائب ، وطرق الإنفاق في تلك الدول ، وتحديد سلطة الحاكم المطلقة في فرض الضرائب والإنفاق وإخضاع سلطته لإذن مسبق من البرلمان في إطار الموازنة العامة للدولة ، والقواعد التي تحكمها كما مر بنا بحث ذلك .

أما في الإسلام فقد جاءت الشريعة الإسلامية بأسس فرض الضرائب وطرق توزيع مواردها وتبع ذلك تنظيم الموارد والإنفاق في إطار الأحكام والممارسات التي وضعها الرسول (صلعم) والخلفاء من بعده .

وبالرغم من غياب وضع الموازنة العامة للدولة في تلك العهود ، فإن النظم المالية في الإسلام عملت على تنظيم العمليات المالية ، وضبط الموارد والإنفاق وتسجيلها ، وذلك بالأخذ بفكرة الدواوين ، حيث تبنى فكرتها في أول الأمر الخليفة الثاني عمر بن الخطاب [1] .

ويبدو أن عمر بميله للسياسة المركزية وتهيئة مورد ثابت للدولة قد إستحسن نظام الديوان. وإن تصرفاته لتشير بوضوح إلى شعور بأهمية وجود المال تحت تصرف الخليفة ، حيث لاحظ التنظيم والاستقرار المالي اللذين يتوافران للدولة في ظل نظام الديوان .

ويلاحظ أن الديوان في عصر عمر كان يعني السجل ، وتعدد الدواوين يعني السجل بصورة عامة ، وصار المعنى أخيراً يطلق على المكان الذي يحفظ فيه السجل ، فعرفه القلقشندي بأنه« اسم للموضع الذي يجلس فيه الكتاب[2] » .

ويتضح من ذلك أنه كان للخزينة «حساب خاص يدون فيه رقم الخارج والداخل ، تبعاً للقاعدة التي وضعها عمر ،وكانت الأموال تجبى في عهد الخلفاء الراشدين بواسطة عمال كانوا ينفقون منها ما يحتاجون إليه ، ثم يرفعون الباقي إلي الخليفة[3] » .

ويوضح الدكتور عبد العزيز الدوري[4] وضع الدواوين في الإسلام ، فيرى إن

---

(1) ـ النظم الإسلامية ـ الخلافة ـ الضرائب ـ الدواوين والوزارة ـ الجزء الأول الدكتور عبد العزيز الدوري ، 1950 ص 186 مقتبس (الجهشياري ص ـ16) .

(2) ـ النظم الإسلامية ، الدكتور عبد العزيز الدوري ـ ص 194 ، سابق الإشارة إليه .

(3) ـ المالية العامة ـ دراسة مقارنة ـ الدكتور حسن عواضة ، الطبعة الخامسة 1981 ص 31 - 33 ، «الإقتباس من كتاب علم المالية للأستاذ فارس الخوري ، مطبعة الجامعة السورية ، 1937 ، ص 32 - 65 .

(4) ـ النظم الإسلامية ـ الدكتور عبد العزيز الدوري ـ الدواوين ص 195 - 209 سابق الإشارة إليه .

الأسس العامة لهذه الدواوين قد إستقرت في العصر الأموي ، وتفرعت وفقا للمهام التي تتولى تدوينها ، ومن أهم الدواوين الأموية الرئيسية الخاصة بأموال الدولة :

(1) - **ديوان الخراج** : وهو من أهم الدواوين ، ويتولى تنظيم الخراج وجبايته والنظر في مشكلاته ، وهو عماد المالية .

(2) - **ديوان الصدقة** : وينظر في موارد الزكاة والصدقات ، وفي توزيعها بين مستحقيها ، كما جاء ذلك في القرآن الكريم والسنة ، ويشير إليه الجهشياري أول مرة في خلافة هشام .

(3) - **ديوان المستغلات** : ولعله كان ينظر في إدارة أموال الدولة غير المنقولة من أبنية وحوانيت وعمارات .

ويلاحظ أن الدواوين الثلاثة المبنية فيما تقدم ، تمثل التنظيمات المالية الخاصة بموارد الدولة وفقا لمصادر التمويل . أما يتعلق بالنفقات ، فكان هناك ديوان خاص بها .

(4) - **ديوان النفقات** : وينظر في كل ما ينفق ويخرج في جيش أو غيره ، أي أنه ينظر في المصروفات كافة ، ويبدو أن عمله كان يتصل ببيت المال إتصالاً وثيقاً .

وفي العهد العباسي زاد الاهتمام بالدواوين ، وزاد عددها وتخصصاتها ، وأهم الدواوين المتعلقة بالشؤون المالية «ديوان الجهبذة» وهو الديوان الذي أنشىء في عهد المأمون . ويبدو أنه كان شعبة من بيت المال، مهمته تدقيق حسابات الواردات، وتحقيق الصرف . ومن واجبات رئيس الديوان أن يقدم في آخر كل شهر حسابات تدعى « ختمة » ، وفي آخر كل سنة يقدم حساباً يسمى « ختمة جامعة » ، تتضمن الوارد والمصروف يرفعه إلى بيت المال[1] .

وعندما سيطر الأتراك على الخلافة في الثلث الثاني من القرن الثالث عشر وساء تصرفهم بالأموال ، أدى ذلك إلى تمييز « بيت مال خاصة » عن « بيت المال » ، وجعل الوزير أو من بيده الإدارة العامة يشرف على « بيت المال » ، في حين أن الخلفاء يسيطرون على « بيت مال الخاصة » ، وينفقون منه على ما يتصل به .

وبيت المال : وهو الديوان الذي يعرف بالديوان السامي ، وهو أصل الدواوين ومرجعها إليه ، ووظيفته أن يثبت في جرائده جميع أصول الأموال السلطانية على أصنافها من عين غلال وفيء وغنائم وأعشار وأخماس ، ويثبت ما تحصل من ذلك ، ويتخذ بيوتا لأصناف الأموال ويجعل عليها دواوين وحراساً . فالأموال والقماش لها ديوان الخزانة ، والغلال لها ديوان الأهراء، والأسلحة والذخائر لها ديوان خزانة السلاح .

---

(1) - الخوارزمي - مفاتيح العلوم .

وعلى صاحبه أن « يشرف على ما يرد إلى بيت المال من الأموال ومايخرج منها من وجوه النفقات والاطلاقات ، ويجب أن تمر به الكتب التي فيها حمل مالي ، قبل إنتهائها إلى دواوينها لتثبت فيه ، وكذلك سائر الكتب النافذة إلى صاحب بيت المال ، وجميع المطالبات بالأموال . ويكون لصاحب هذا الديوان علامة (تأشيرة) على الكتب والصكاك أو الإطلاقات ، يتفقدها الوزير وخلفاؤه ويراعونها ويطالبون بها[1] » .

أما بخصوص ما أشار إليه بعض الكتاب المعاصرين عن المالية العامة في الإسلام[2] ، « بأنه يمكن القول أن أول موازنة عرفت في الإسلام كانت على عهد النبي عليه الصلاة والسلام ، ذلك أن الرسول كان يكتب كل ما يرد إليه من إيرادات ، وكان يجري تقديراً لها قبل ورودها . ويتمثل ذلك في حصر الثمار وتقديرها ، وكتابة الصدقات ، وأخماس الغنائم ، وكان يتولى هذه العمليات أمناء على المال ، وكان يحتفظ بسجلات لكثير من أنواع النفقات التي يمكن تقديرها مثل سجلات نفقات المسلمين وذرياتهم ، لكي توزع عليهم الأعطيات طبقا لها . ويعد العدة للنفقات غير المتوقعة ، فيدخر لها جزءاً من الإيرادات العامة لمواجهتها عند حدوثها »

« ومن ثم فإن الإسلام عرف أول موازنة في عهد الرسول عليه السلام ، بصرف النظر عن الشكليات التي تحيط بالموازنات حديثاً ، ولم يتأخر ظهور الموازنة العامة إلى عهد عمر بن الخطاب كما يرى بعض الفقهاء » . فأرى إن ذلك ما هو إلا تعبير عن وجهة نظر في دراسة مقارنة ، بين مفاهيم الموازنة ومبادئها التي ظهرت في القرن السابع عشر الميلادي ، وبين النظم المالية الإسلامية التي كانت سارية قبل ذلك بعدة قرون ، بغرض تقريب مفاهيم وإجراءات مالية في النظام الإسلامي ، إلى مفاهيم ومبادىء الموازنة التي ظهرت بعد ذلك ، كمبدأ السنوية ، والوحدة والعمومية ، وغيرها من المفاهيم والمبادىء التي نشأت بعد ظهور الإسلام في أوروبا كما سبق أن ذكرنا .

ويقول الأستاذ قطب إبراهيم في هذا الصدد :

« إذا كانت الدعوة الإسلامية قد بدأت في القرن السابع الميلادي ، حيث قامت قبل نشوء الموازنة العامة بعدة قرون ،ولم يكن نظام الموازنات العامة قد عرف وقتئذ ، ولم تكن هناك مبررات تدعو إلى إعدادها ، فلم يكن في السنوات الأولى للإسلام ملوك

---

(1) ـ قدامة (متز) ص 126 - 127 . راجع النظم الإسلامية ـ الدكتور عبد العزيز الدوري سابق الإشارة إليه .

(2) ـ راجع ـ المالية العامة في الإسلام ، دراسة مقارنة بين مبادىء المالية العامة في الدولة الإسلامية والدولة الحديثة ، الدكتور زكريا محمد بيومي ص 477 .

ـ والمراجع له ، الميزانية الأولى في الإسلام ، سلسلة الثقافة الإسلامية 1960 ، ص 8 .

أو أباطرة ، يفرضون الضرائب والإتاوات عنوة على الشعب ، لينفقوها كلها أو بعضها وفق رغباتهم وفي مصالحهم الخاصة ، كما حدث في إنجلترا وفرنسا [1] » .

ويقول الأستاذ فارس الخوري :

« يظهر أن العرب ـ وإن كانوا قد بلغوا شأناً عالياً في طرح الضرائب والمكوس وتفننوا في طرق جبايتها ، وجمعوا أموالا ضخمة ـ غير أنهم لم ينظموا موازنة بالمعنى الذي نفهمه ، ولم يجروا على قواعد وأصول ثابتة ، بل كانت هذه القواعد تتبدل بين سنة وسنة وخليفة وآخر بالغاء الوظائف ، وإحداث غيرها وتخصيص الرواتب وإبطال غيرها بلا قيد ولا شرط . كما أنهم لم يعرفوا قواعد الموازنة الحديثة كقاعد الشمول ، وعدم التخصيص وقاعدة الوحدة الخ [2] . . . . » .

وأضيف فأقول : إن غياب تطبيق الموازنة العامة وقواعدها ، وأسلوب إعدادها في النظام المالي الإسلامي ، لا ينتقص من ذلك النظام لأن الموازنة لم تنشأ إلا لأغراض الضبط المالي ، وتوزيع السلطات المالية بين الحاكم والمحكوم ، وان النظام الإسلامي والشريعة السمحاء ، قد جاءت بنظام مالي ومحاسبي متكامل ، نظمت قواعده وإجراءاته ، مما جعله نظاماً سليماً يضمن حق الرعية والخلفاء والولاة في إطار نظام دول متكامل .

نشوء الموازنة في الدول العربية :

أما نشوء الموازنة في الدول العربية في إطار مفهومها الوطني ، فقد جاء بعد أن حصلت هذه الدول على استقلالها في فترات تاريخية مختلفة ، ووفقاً لظروف كل دولة على انفراد .

العراق : صدرت أول موازنة في العراق عام 1921 ، وذلك عند تأسيس الحكومة الوطنية ، وكانت هذه الموازنة قد أعدت استناداً إلى أحكام قانون أصول المحاسبات العثماني الصادر عام 1911 ، وإلى تعليمات المالية التي اصدرتها سلطت الاحتلال البريطاني ، وتلك التعليمات التي اصدرتها الحكومة الوطنية المؤقتة في حينه ، حتى صدور الدستور العراقي عام 1925 ، الذي أورد بعض الأحكام المالية الخاصة بقواعد الموازنة وأسس تشريعها .

مصر : وفي مصر ، كان أهم حدث تشريعي يتعلق بالموازنة العامة هو صدور أول دستور عام 1923 ، حيث تضمن مواد شملت إيرادات الدولة ومصروفاتها ، وكيفية إقرار الموازنة العامة ومواعيد تقديمها إلى البرلمان وتحديد السنة المالية لها . وكانت الموازنة

---

(1) ـ أنظر ـ النظم المالية في الإسلام ـ قطب إبراهيم 1980 ص 176 .
(2) ـ أنظر «علم المالية» الأستاذ فارس الخوري ص 32 ، 65 مطبعة الجامعة السورية 1937 .
ـ والمالية العامة ، دراسة مقارنة ، الدكتور حسن عواضة ص 33 ، (سابق الإشارة إليه)

المصرية قبل ذلك تخضع للنفوذ الأجنبي ولجنة دولية ، منذ إعداد أول موازنة عام 1880 ، في عهد الخديوي توفيق ، فقد اعتمد وضع الموازنة في ذلك الوقت على أساس ضمان إيرادات لسداد أقساط الدين الأجنبي وفوائده .

سوريا : وفي سوريا ، كان تطبيق الموازنة قد تم منذ عام 1923 ، وذلك وفقاً للأسس التي أوردها قانون المحاسبة العامة الصادر في ذلك التاريخ .

لبنان : وفي لبنان ، طبقت الموازنة في سنة 1943 ، بعد أن حصل لبنان على استقلاله وتعديل دستوره ، وأصبح رئيس الجمهورية ومجلس النواب يصادقان على الموازنة ، بعد أن كان المفوض السامي الفرنسي هو السلطة التي تصادق على الموازنة قبل هذا التاريخ .

الأردن : وفي الأردن ، استندت أول موازنة إلى المبادىء العامة التي تحكم ميزانية الأردن ، والتي اوردها الدستور الأردني الصادر عام 1952 .

دولة البحرين : يمكن القول بأن الموازنة في البحرين قد نشأت ولو بصورتها المبسطة منذ عام 1970 ، وبشكلها المنظم عام 1975 .

تونس : إن أول موازنة منذ استقلال تونس جاءت في القانون الأساسي للموازنة عام 1960 .

المغرب : يرجع تاريخ نشوء الموازنة إلى ما بعد الاستقلال عام 1956 ، ومن خلال أول مخطط مالي ثنائي لعام 1958-1959 .

الكويت : يرجع تاريخ ظهور الموازنة إلى صدور المرسوم الأميري رقم 1 لسنة 1960 الخاص بإعداد الموازنة العامة والرقابة على تنفيذها .

ثانياً : مراحل تطور إستخدام الموازنة :

خضعت الموازنة من حيث العموم إلى مراحل رئيسية ثلاث سواء كانت هذه المراحل تخص الناحية الموضوعية أو الشكلية للموازنة ، وهذه المراحل هي :

المرحلة الأولى

ظهرت الموازنة العامة للدولة في بداية عهودها على شكل جداول تمثل إعتمادات للنفقات العامة ، مقابل جداول للإيرادات العامة التي تمول تلك النفقات . وكانت الموازنة بهذا الشكل مقتصرة على ضمان الحد الأدنى لتسيير أعمال الحكومة الأساسية في الأمن والدفاع ، وضمان نفقات الجهاز الحكومي من رواتب ونفقات عامة . وكان الإهتمام في الموازنة منصرفاً إلى توزيع النفقات على أساس حاجات الإدارات الحكومية ، وتسيير أعمالها اليومية ، ثم تطور هذا الإتجاه إلى إرتباط هذه النفقات بإطار

التوزيع الإداري له وبأغراض الصرف . أي تخصيص النفقات للوسائل التي تحتاجها الإدارات الحكومية ، من وزارات ودوائر ومؤسسات حكومية ، لتحقيق الأغراض التي يقع تنفيذها على عاتق هذه الإدارات . وكان من السمات الرئيسية للموازنة أنها موازنة حيادية ، أي أنها لا تعمل على التدخل في الشؤون الإقتصادية ، وتعتمد على أساس التوازن ، وهذا ما كان منسجماً مع المبدأ المعروف بمبدأ الحرية الإقتصادية ، الذي كان سائداً في ذلك الحين . وقد سميت الموازنة حينئذٍ بالموازنة الإدارية ، لأنها تأخذ بمبدأ توزيع نفقاتها على أساس التقسيم الإداري في الدولة ، كما أطلق عليها اسم « موازنة البنود » ، بعد أن أخذت بمبدأ توزيع نفقاتها على أساس أغراض الصرف ، بالنسبة للسلع والخدمات التي تحتاجها وتنفذها تلك الإدارات . وبعد ذلك تعارف الكتاب هذا النمط من الموازنة بمصطلح « الموازنة التقليدية » بعد أن أصبح هذا النمط هو السائد والمتعارف عليه في تطبيقات الموازنة في معظم دول العالم حتى يومنا هذا ، مع بعض الإختلافات في أسلوب العرض والبيانات والتبويبات . ومن الملاحظ أيضاً ، أن إرتباط النفقات بالتقسيمات الإدارية للدولة ، قد بني على أساس تأديته لخدمة الرقابة المالية ، التي تمارسها السلطة التشريعية على أعمال السلطة التنفيذية . لذلك أطلق البعض على الموازنة اسم (موازنة الرقابة) ؛ نتيجة لما يتضمنه شكل الموازنة ونظامها ، مع توزيع للمسؤوليات اللمالية والإدارية ، بين الإدارات الحكومية وموظفيها العموميين المسؤولين عن إتخاذ القرارات الخاصة بتنفيذ الموازنة والإشراف على هذا التنفيذ . وبموجب هذا الترتيب ، يكون هؤلاء الموظفون مسؤولين أمام السلطة الرقابية والبرلمان . وكان الإهتمام بالموازنة في بادىء الأمر ينصرف إلى التركيز على إعتبارها وسيلة للسيطرة السياسية ،التي تمارسهاالسلطة التشريعية على السلطة التنفيذية. ويتجلى ذلك عند مصادقة البرلمان على مشروع الموازنة ، بعد المناقشات التي يجريها ، والضغوط التي يمارسها على الحكومة من خلال هذه المناقشات ، فضلاً عن الرقابة التي يفرضها البرلمان على الحكومة عند مناقشة الحسابات الختامية للموازنة ، باعتبارها تمثل الأعمال التنفيذية والفعلية التي قامت بها الحكومة عند تنفيذ الموازنة .

المرحلة الثانية

خلال فترة الكساد الإقتصادي في أوروبا في الثلاثينات من هذا القرن ، توجهت الأنظار إلى إستخدام الموازنة كأداة للسيطرة التنفيذية على فعاليات الإدارات الحكومية المتكاثرة . وعلى إثر ذلك ، أصبحت مناقشة الموازنة ، وطريقة إعدادها تبنيان على أساس إستخدام الموازنة للسيطرة الإدارية ، وأصبحت الموازنة تجند لخدمة الإدارة الحكومية ، ومن هنا بدأ ظهور فكرة موازنة الأداء .

ونتيجة للنظرة الإقتصادية في العالم في ذلك العقد ، ظهرت نظرية كينز التي رفضت مبدأ تلقائية التشغيل الكامل ، الذي كانت تنادي به النظريات التقليديـة التـي كانت تؤمن بحياد الحكومة في عدم تدخلها في الشؤون الإقتصاديـة ونظرية كينز هذه ، نادت بضرورة تدخل الدولة لإصلاح الوضع الإقتصادي ، وذلك بالتأثير على العرض والطلب ، واستخدام السياسة المالية المتمثلة في الموازنة العامة، باعتبارها أداة مهمة لهذا الاستخدام . وأكدت هذه النظرية على تنظيم الموازنة بالعجز في ظروف الكساد الاقتصادي ، خلافاً للفكر المالي التقليدي الذي كان ينادي بمبدأ توازن الموازنة وحيادها . وإن إستخدام الموازنة كأداة للإدارة التنفيذية ، واستخدامها أيضاً كأداة لمحاربة التضخم والكساد، جعل النظر إلى مهمة الموازنة يختلف عن النظر إليها باعتبارها أداة فعالة للرقابة البرلمانية فحسب .

المرحلة الثالثة :

وامتداداً للفكر الكينزي ، ومن خلال النظر إلى الموازنة باعتبارها أداة مهمة في التأثير على الإقتصاد القومي ، إتجه الإهتمام إلى الجانب التخطيطي للموازنة ، ونشأت فكرة الموازنة التخطيطية . ومن هذه الفكرة تعدد النظر إلى الموازنة في إطار مفهوم التخطيط والبرمجة ، وظهرت تبعاً لذلك أنماط مختلفة للموازنات واستخدامها ، كما سيرد الكلام عن ذلك في إطار الإتجاهات الحديثة لأنظمة الموازنة .

مداخل الموازنة

أولاً ـ المدخل المالي والمحاسبي :

يعتبر هذا المدخل أقدم المداخل للموازنة، والمظهر الرئيسي لها ، ذلك لأنه رافق الموازنة منذ نشأتها حتى يومنا هذا . فالمحاسبون ينظرون إلى الموازنة على أنها تمثل جداول لأرقام حسابية ، تتعلق بالاعتمادات المخصصة والمتوقع إنفاقها في الأغراض التي رصدت من أجلها ، وجداول للإيرادات المتوقع الحصول عليها (جبايتها) وفقاً لتقسيم أنواعها ومصادرها . وان النظام المحاسبي الحكومي ما هو إلا انعكاس لنظام وتبويبات الموازنة ، وهو الذي يوضّح صورة الموازنة بشكلها التنفيذي ، معبراً عنها بأرقام المبالغ الفعلية التي تم إنفاقها ، والإيرادات الفعلية التي تم تحصيلها في سنة مالية واحدة ، هي سنة الموازنة . لذلك فإن هناك علاقة وثيقة وموضوعية بين تبويبات الموازنة (جداولها التفصيلية) وتحليل هذه التبويبات والجداول التي تشير إلى الاعتمادات المخصصة للإنفاق والتحصيل ، وبين الهيكل الحسابي للموازنة ، ويتبع ذلك أن كل اعتماد مخصص في الموازنة (المادة ، البند . .) يقابله حساب مستقل ضمن مجمل الحسابات العامة للموازنة ؛ مثل الاعتمادات المخصصة للرواتب والأجور ، والطباعة ، وشراء الأثاث وهكذا . وكذلك الحال بالنسبة للإيرادات وفقاً لأنواعها الموزعة في جداول إيرادات الموازنة . وتعتبر كل من هذه الاعتمادات تخصيصات نوعية محددة تشير إلى تصريح للدائرة المسؤولة عن تنفيذ عقد الانفاق دون تجاوز الحد الأعلى المرصود لها ، ومن هنا ترتبط حسابات التنفيذ لكل اعتماد بالحد الأعلى المقرر لها في الموازنة . وفيما يتعلق بجانب الايرادات ، ترتبط هذه الايرادات بالتسجيل والمتابعة وفقاً لتوزيعها النوعي المقرر في الموازنة ، وان كان التسجيل والمتابعة لا يرتبطان بالحد الأعلى المتوقع تحصيله في الموازنة ، حيث قد يتجاوز التنبوء بحجم الايرادات المتوقع الحصول عليها ، ذلك نتيجة لطبيعة الايرادات وإجراءات جبايتها وعلاقتها بالأوضاع الاقتصادية المتغيرة والطرق التي بني عليها .

وتمثل المرحلة المحاسبية الكلية للموازنة (الحسابات الختامية) - المرحلة النهائية لدورة الموازنة ، وهي المرحلة التي تكشف عن واقع التنفيذ التفصيلي الحسابي للموازنة ، ومدى مطابقة هذا التنفيذ للسياسة المرسومة للإنفاق والتمويل في الموازنة ، علماً بأن هذا الحساب يعتمد على المعاملات المالية التي تم إجراؤها خلال هذا التنفيذ . لذلك نجد أن تحديد النظر إلى الموازنة من خلال هذا المدخل قد أدى إلى اعتبار الموازنة خطة مالية ومحاسبية ، وجعلها عنصراً من عناصر علم المحاسبة والنظام المحاسبي . وبذلك يصبح التأكيد عند عرض الموازنة على حجم الحاجات المطلوب الحصول عليها مقيماً بمقدار المال المخصص لها ، كالتأكيد على المشتريات القرطاسية ، وأجور الكهرباء ، والماء والرواتب والأجور . . الخ ،أكثر من التأكيد على حجم الخدمة المطلوب شراؤها بالنسبة إلى المال المقدر لهذا الشراء وإلى العمل المطلوب إنجازه ، أي أن هذا المدخل لا يتضمن الاستفسارات عن كفاية العمليات ، ومستوى الخدمات المطلوب إنجازها في إطار أنشطة الموازنة ، ولا يستهدف بيان هذه العمليات بالعلاقات التنظيمية وهذا ما هو متبع في الموازنة التقليدية (البنود) .

كما يلاحظ أن هذا المدخل قد أدى إلى تضمين بعض القواعد والأحكام الخاصة بالموازنة ، من حيث التنفيذ أو الرقابة أو التقييم، في تشريعات الأنظمة المحاسبية الحكومية ، وأوكل تنفيذ ذلك إلى الأجهزة المركزية للحسابات الحكومية . كما أوكلت عمليات الموازنة من حيث الاعداد والتنفيذ والمتابعة والرقابة إلى الادارات الحسابية في الوزارات والدوائر العامة .

ثانياً - المدخل الاداري للموازنة

منذ ظهور مبدأ الفصل بين السلطات ، وخاصة بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية ،ما تبع ذلك من كيفية توزيع المسؤوليات المختلفة والمتعلقة باتخاذ القرارات بين المستويات المختلفة ، في السلطة التنفيذية التي تصنع هذه القرارات والتي تمثل في مجموعها عملية الموازنة وتنفيذها في إطار من التنظيم وخطة للعمل، أخذ ينظر إلى الموازنة إلى جانب مظهرها الاداري الذي يتمثل في توزيع المسؤوليات على السلطات العامة المختلفة وهذا التوزيع الذي يتوقف على طبيعة العلاقات السياسية والتنظيمية القائمة بين القوى التي تستند إليها هذه التنظيمات من حيث شكل الحكم السائد وقواعده الدستورية . وتشير دراسة الموازنة من حيث كونها حقيقية تاريخية في مختلف الدول ، إلى أن هناك مبدأين رئيسيين يرتكز عليهما تنظيم الموازنة وطرق توزيع المسؤوليات الخاصة بها على وجه العموم .

الركيزة الأولى :

تقوم على أساس إخضاع السلطة التنفيذية لإشراف الشعب ، عن طريق السلطة

ة والرأي العام ، من حيث رقابة ضمان وحسن تنفيذ الموازنة تخضع وفقاً لهذه الركيزة إلى القواعد التي تنظم علاقة السلطة بالسلطة .

الثانية :

وم على مجموعة القواعد الادارية التي تتولى تنظيم العلامستويات في السلطة التنفيذية ، حيث توضح هذه القواعد الاتجاهات نات الخاصة بتنفيذ الموازنة ، وأسلوب وطرق الإعداد والرقابة على وازنة ، وتحديد مسؤوليات ومواقع الإختصاصات للمستورية داخل التنفيذية .

ي مرحلة متقدمة ، وبعد أن تطورت مفاهيم الموازنة وأبعاتبارها من الفنية المساعدة التي تكون لدى المسؤول الإداري كي يس إدارته ، إدارة للتخطيط والرقابة والتنظيم والتوجيه في وحدته ارز مفهوم الإداري للموازنة ، الذي يركز على الجانب الخاص بهيكل، ومفهوم اداء وطرق هذا القياس ، والتقارير الخاصة ببيانات اداء العديد وحدة وذلك لإبراز الدور الذي تلعبه الموازنة في مساندة الرئيس لمراقبة والإدارية . ومن هنا فإن المدخل الإداري للموازنة يهتم :

. الموازنة أثناء إعدادها ، وقبل عرضها على السلطة .

. الموازنة اثناء تنفيذها ، وبعد المصادقة عليها من قبل تشريعية .

تمد المدخل الاداري ـ على عكس المدخل المالي والمحلي بحث أع عملية الموازنة أكثر من اعتماده على المظهر المالي ـهة النظر التي، فإن مؤيدي هذا المدخل يرون أن موقع الجهاز المسؤول ع يجب أن يرئيس التنفيذي مباشرة ، باعتبار هذا الجهاز يمثل الجهارية لهذا الر

مل هذا المدخل على جمع وتوفير الحقائق ذات العلاقة. والتنفيذ والمتابعة ، ويسهل على الرئيس اتخاذ القرارات وفقاً للمعلومات المعن الجوانب الادارية ، وأهمها :

كيف استغلت الوحدات الادارية المنفذة اعتماداتها ي ؟

ما هو العمل المتوقع ان تقوم به هذه الوحدات الا

عتبر هذا المدخل من المداخل التي تدعم نظام الالاداء ، نظر يوفره من مستلزمات العمل الإداري في مفهومه الحديث

ثالثاً - المدخل القانوني للموازنة :

بالنظر لأهمية الموازنة وعلاقتها بالانفاق والتمويل ، ولاعتبارها أداة تمكن السلطة التشريعية من فرض رقابتها على السلطة التنفيذية ، فقد دار جدال بين الفقهاء بخصوص تحديد الطبيعة القانونية للموازنة ، وأقروا آراء مختلفة بهذا الشأن نوجزها فيما يلي :

1 - إن الموازنة قانون كأي قانون آخر ، تخضع لنفس الشكلية المطلوبة في تشريع القوانين ، أي انها تخضع لمصادقة السلطة التشريعية عليها ، ولأنها تشتمل على أحكام قانونية تمثل في مجموعها برنامجاً كاملاً لادارة شؤون الدولة ، وتنظم بنفس الوقت نشاطها[1] .

2 - أما الرأي الثاني فيرى أن الموازنة تمثل عملاً ادارياً في بعض جوانبها ، وعملاً قانونياً في البعض الآخر ، وذلك نتيجة لطبيعة الموازنة . فاذا نظرنا إليها من جانب النفقات العامة ، فهي في هذه الحالة تمثل عملاً إدارياً . أما إذا نظرنا إليها من زاوية الإيرادات العامة ، فهي في هذه الحالة إما أنها تمثل عملاً قانونياً بالنسبة لتلك الايرادات التي تستلزم مصادقة السلطة التشريعية في فرضها وجبايتها كإيرادات الضرائب والرسوم ، وإما أن تمثل عملاً إدارياً ، وذلك بالنسبة لتلك الايرادات التي لا يتطلب تحصيلها مصادقة السلطة التشريعية ، كالإيرادات المتأتية من بيع أو استغلال الدومين العام (املاك الدولة) .

3 - هناك من يرى في الموازنة قانوناً من الناحية الشكلية ، وعملاً إدارياً من الناحية الموضوعية . وأصحاب هذا الرأي يستندون في ذلك إلى فقدان المعنى الفني الدقيق للقانون بالنسبة للموازنة ، لعدم إشتمالها على قواعد عامة ملزمة ، وإنما على تقديرات احتمالية للإيرادات والمصروفات اللازمة لتسيير عجلة المرافق العامة تنفيذاً للقوانين المرعية . لذا فهم يرون أن الموازنة لا تخرج عن كونها عملاً إدارياً ، اشترط لها الدستور شكلية خاصة ، وذلك بعرضها على البرلمان نظراً لأهميتها . وهذا الإشتراط يوفر لها الصفة الشكلية للقانون فقط .

والرأي عندي أن الموازنة قانون من حيث الشكل والموضوع ، لأنها تمر بجميع

---

(1) يرى الدكتور عبد العال الصكبان وكيل وزارة المالية - العراق ، في كتابة الميزانية والضرائب المباشرة في العراق ، 1967ص 108 ، هذا الرأي فيقول في اعتقادنا أن الميزانية قانون وليست عملاً إدارياً: ذلك لأنها تضع قواعد آمرة تكون في مرتبة أعلى من القوانين العادية التي تنظم المسائل المالية.

كما عرفها الفقه المالي في بعض الأحيان بأنها القانون الذي تخمن فيه بشكل متعادل نفقات الدولة السنوية وارداتها ويؤذن بها . (انظر كتاب رقابة ديوان المحاسبة على مشروعية تنفيذ النفقات العامة ، ص204للدكتور طارق حمدي الساطي.

الإجراءات اللازمة لتشريع القانون ، وتتضمن أحكاماً لا تختلف عن الأحكام القانونية بأي شكل من الأشكال . وأن إشتمال هذه الأحكام على جداول تقديرية للنفقات لا يخرجها عن مفهوم الأحكام القانونية . ذلك لأن بعض القوانين نفسها تحتوي على جداول تبين الحدود العليا للصلاحيات الممنوحة قانوناً لغرض التصرف في نطاق تلك الحدود ، كما هو الحال في حدود العقوبات المفروضة على مختلف الجرائم . أما القول بفقدان عنصر الالتزام في قواعد الموازنة فهو غير صحيح ؛ إذ أننا نرى أن عدم إمكانية تجاوز حدود النفقات يعتبر عنصر إلزام فيها ، بالإضافة إلى القواعد الملزمة الأخرى التي تحدد شكلية التطبيق للنفقات المرصودة ، والإيرادات المخمنة في الموازنة . كما أن القواعد الأخرى تعتبر قواعد منظمة خاصة فيما يتعلق بتخمينات الإيرادات .

وتأكيداً للصفة القانونية للموازنة ، هو ما ذهبت إليه معظم الدساتير والتشريعات المتفرعة عنها ، من ضرورة إقرار أسس وقواعد الموازنة العامة ومنها :

1 ـ هيكل تبويب الموازنة .

2 ـ طرق إعداد الموازنة والمصادقة عليها .

3 ـ سلطات واختصاصات تنفيذ الموازنة .

4 ـ موعد تقديم مشروع الموازنة إلى السلطة التشريعية وتاريخ المصادقة عليها .

5 ـ تاريخ بدء السنة المالية وانتهائها .

6 ـ طرق وإختصاصات الرقابة على تنفيذ الموازنة .

رابعاً ـ المدخل الإقتصادي للموازنة :[1]

قديماً كان ينظر إلى الموازنة على أنها لا تعدو أن تكون جداول لاعتمادات النفقات التي تفي بحاجات الإدارة العامة للحكومة ، مقابل إيرادات تغطي هذه الإعتمادات . وأن أغراض الموازنة لا تتعدى تحقيق هذا الإنفاق بأقل قدر ممكن ، بما في ذلك ضمان الدفاع والأمن والقضاء ، وأن تلتزم أغراض الموازنة جانب الحياد وعدم التدخل في الشؤون الإقتصادية للدولة ، كما تلتزم بمبدأ التوازن .

ومنذ مطلع القرن الحالي ، تطورت النظرة إلى الموازنة العامة وخاصة فيما يتعلق بالنشاط الإقتصادي والإجتماعي ، حيث وجب على الموازنة تلبية ذلك ، مما أدى إلى

---

(1) راجع كتاب أصول الفن المالي للإقتصاد العام ـ دكتور أحمد حشيش ـ دار المطبوعات الجامعية-الإسكندرية 1977 . القسم الرابع ـ البيان المالي للإقتصاد العام وعلاقته بالإقتصاد القومي ص 49.

المالية العامة ـ دراسة الإقتصاد العام والتخطيط المالي في الرأسمالية والإشتراكية دار النهضة العربية ، القاهرة 1969ص 195 ـ 196.

زيادة في حجم الإنفاق العام ، وبالتالي إلى زيادة حجم الموارد التي تجبيها الحكومة أو تحصل عليها . وقد أدى ذلك أيضاً إلى تغيير جذري في محتويات الموازنة ، وبالتالي إلى مفاهيمها التي تتمثل في الأساليب والطرق الفنية المستخدمة في إعدادها أو في تنفيذها ، وفي الأغراض المطلوب إليها تحقيقها في المجالات الإقتصادية .

ومن خلال تطور مفهوم الموازنة وأهدافها في المجال الإقتصادي ، برزت دراسات الموازنة في مجال الإقتصاد التطبيقي ، وخاصة في تخطيط الموارد وتخصيصها وتوزيعها حسب مختلف الحاجات والأهداف العامة . وأصبحت الموازنة في الفكر الحديث أحد فروع دراسات تخطيط الإقتصاد القومي ، كما أنها أصبحت تدخل ضمن الدراسات السياسية المالية . وقد ذهب كتاب الإقتصاد إلى إطلاق مفهوم سياسية الموازنة كمفهوم أكثر دقة وأعمق تفسيراً ، للتعبير عن السياسة المالية والتخطيط المالي في الفترة الزمنية للموازنة ، نظراً لما تشير إليه الموازنة بالنسبة لحجم الإيرادات من الضرائب والرسوم والقروض العامة التي تقتطع من الدخل القومي ،وبالنسبة لحجم النفقات العامة التي يتم توجيهها لتحقيق شتى الأهداف . كما تمثل هذه النفقات تدفقاً نقدياً في الدخل القومي .

وتطبيقاً لهذا المدخل أصبحت الموازنة ـ وخاصة بعد فترة الكساد التي اجتاحت العالم في عقد الثلاثينات من هذا القرن ـ وسيلة لمحاربة التضخم أو الكساد الإقتصادي ، ووسيلة لتوازن التقلبات الإقتصادية ، ومساندة ودعم فعاليات التنمية القومية والتخطيط القومي ، حيث إعتبرت الموازنة من أهم الأدوات المساندة لهذا التخطيط . ويؤكد هذا المدخل على أن الموازنة لا تقتصر على التحضير والإعداد لوثيقة الموازنة السنوية فحسب إذ أن الإعداد كالتخطيط عملية أولية لها دور ثانوي فقط ما لم يتبع وثيقة الموازنة ويتكامل معها متابعة ورقابة التنفيذ والوقوف على ما حققته من نتائج . واعتبرت الموازنة عملية سنوية متكاملة في مراحلها المختلفة ، تتكامل مع عملياتها السنوية الأخرى في إطار حركة النشاط الإقتصادي العام ، وتمتد من ماضيها عبر حاضرها إلى مستقبلها . وعلى أساس هذا الإمتداد التاريخي تتحدد وتتكامل الأهداف التي تسعى الموازنة إلى تحقيقها في ظل العلاقات الزمنية ، وترتبط فعالياتها بفعاليات الإقتصاد القومي . ويؤكد هذا المدخل على تحقيق تكامل الموازنة والخطط القومية للتنمية ، ومن خلال ذلك برز مفهوم نظام التخطيط والبرامج والموازنة .

وأخيراً فإن هناك من ينظر إلى الموازنة من خلال مظاهر أخرى، كمظهرها السياسي ، باعتبارها تترجم سياسة الحكومة وتعمل على تحقيقها ، ومظهرها الإجتماعي باعتبارها تسعى إلى تحقيق الأبعاد الإجتماعية في المجتمع .

التعريف بالموازنة العامة

أولاً ـ تعريف الموازنة العامة:

اختلفت التعريفات الخاصة بالموازنة ، سواء كان هذا التعريف قد ورد في تشريعات الدول الأجنبية أو العربية ،أو في تعريفات المؤتمرات والندوات العلمية،أو عند كتاب المالية العامة ، شأنها شأن تعدد التعاريف الخاصة بالموضوعات العلمية المختلفة الأخرى . ونورد فيما يلي بعض الأمثلة على تعريف الموازنة:

- عرف القانون الفرنسي موازنة الدولة بأنها «الصيغة التشريعية التي تقدر بموجبها أعباء الدولة وارداتها ، ويؤذن بها، ويقررها البرلمان في قانون الموازنة الذي يعبر عن أهداف الحكومة الإقتصادية والمالية » .

- وعرف القانون البلجيكي الموازنة العامة بأنها «بيان الواردات والنفقات العامة خلال الدورة المالية».

- وعرف القانون الأمريكي موازنة الدولة بأنها «صك تقدر فيه نفقات السنة التالية ووارداتها ، بموجب القوانين المعمول بها عند التقديم ، واقتراح الجباية المبسوطة فيها»[1].

- وعرفت الموازنة العامة في دليل المحاسبة الحكومية للأمم المتحدة للموازنة «بأنها عملية سنوية ترتكز على التخطيط والتنسيق ، ورقابة استعمال الموارد لتحقيق الأغراض المطلوبة بكفاءة »[2] .

---

(1) ـ كتاب المالية العامة ـ الدكتور حسن عواضة ص 4 ، سابق الإشارة إليه .

(2) ـ دليل المحاسبة الحكومية ـ الصادر عن المؤتمر الإقليمي لهيئة الأمم المتحدة ـ بيروت . 1969 المادة 45 (أنظر كتاب المحاسبة الحكومية للسيد حنا رزوقي الصائغ 1971 ص 41 - 42 .

وقد أوردت تشريعات بعض الدول العربية تعاريف لموازنة الدولة منها :

الأردن : عرف قانون تنظيم الموازنة رقم (39) لسنة 1962 الموازنة بأنها :

«المنهاج المفصل لحكومة المملكة الأردنية الهاشمية من الناحية المالية ، وتعني الايرادات والنفقات المقدرة لسنة مالية معينة» .

سوريا : عرف القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 92 لعام 1967 ، الموازنة العامة للدولة في المادة (2) منه بأنها :

«موازنة الدولة العامة هي الخطة المالية الأساسية لتنفيذ الخطة الاقتصادية ، وذلك بما يحقق أهداف هذه الخطة ويتفق مع بيانها العام والتفصيلي» .

العراق : عرف قانون أصول المحاسبات العامة (رقم 28 لسنة 1940 المعدل) الميزانية العامة بأنها «هي الجداول المتضمنة تخمين الواردات والمصروفات لسنة مالية واحدة تعين في قانون الميزانية» .

مصر : عرف قانون الموازنة العامة رقم 53 لسنة 1973 الموازنة العامة للدولة بأنها «هي البرنامج المالي للخطة عن سنة مالية مقبلة ، لتحقيق أهداف محددة ، وذلك في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ، وطبقاً للسياسة العامة للدولة» .

لبنان : وعرف قانون المحاسبة العمومية (مرسوم رقم 14969 في 30 / 12 / 1963) في لبنان بأن الموازنة «صك تشريعي تقدر فيه نفقات الدولة ووارداتها عن سنة مقبلة ، وتجاز بموجبه الجباية والانفاق» .

وفي كتب المالية جاءت تعاريف للموازنة تتماشى مع النظرة الحديثة لمفهوم الموازنة وعلاقته بسياسة ووظائف الدولة ، ومن أمثلة هذه التعاريف ما يلي :

- الميزانية العامة للدولة عبارة عن وثيقة تصب في قالب مالي قوامه الأهداف والأرقام ، أما الأهداف فتعبر عما تعتزم الدولة القيام به من برامج ومشروعات خلال فترة زمنية ، وأما الأرقام فتعبر عما تعتزم الدولة إنفاقه على هذه الأهداف وما يتوقع تحصيله من مختلف مواردها خلال الفترة الزمنية عينها وهي تحدد عادة بسنة من الزمن[1] .

- الموازنة العامة للدولة هي « وثيقة تتضمن تقديراً لنفقات الدولة وإيراداتها لمدة محددة ومقبلة من الزمن تكون غالباً سنة واحدة ، والتي يتم تقديرها في ضوء الأهداف التي ترنو إليها فلسفة الحكم »[2] .

---

(1) - كتاب المحاسبة الحكومية - السيد حنا رزوقي الصائغ - 1971 ص 42 .
(2) - بحث الموازنة العامة في العراق - الدكتور حكمت الحارس ، مقدم إلى ندوة الإتجاهات الحديثة للموازنة التي عقدتها المنظمة في دمشق 1979 .

معنى الموازنة وخصائصها حديثاً :

لقد أصبحت النظرة الحديثة إلى معنى الموازنة بأنها تلك التي تمثل أحسن وسيلة لاتخاذ القرارات الحكومية ، والتي تستند على مبدأ الأولويات ، وأن هذه القرارات لا تستند في واقعها على العوامل الاقتصادية فقط ، وإنما هناك عوامل أساسية أخرى تأخذ أبعادها . فالسياسة المالية ليست مجرد مسألة اقتصادية إذ تلعب فيها عوامل مختلفة دوراً رئيسياً كما هو الحال في توزيع المنافع ، كالتعليم والصحة والخدمات الاجتماعية والرفاهية وهكذا . وبالتالي فالموازنة ليست مجرد إجراءات وأساليب إدارية وفنية فقط ، وانما هي وسيلة رئيسية من وسائل تنفيذ السياسة العامة للدولة . إلا أنه يبقى للإجراءات والأساليب الإدارية والفنية الأهمية الأولى في إعداد الموازنة ، وتحقيق أهداف الموازنة ، كما توضح للهيئات السياسية مسوغات اتخاذ القرارات الرشيدة .

ومهما يكن من أمر فإن الخصائص الوظيفية التقليدية للموازنة العامة تبقى من المستلزمات الأساسية للموازنة ، تلك الخصائص التي تفي بأغراض الرقابة القانونية والادارية ، بالاضافة إلى اعتبار الموازنة اداة للسيطرة السياسية . وبسبب تعدد هذه المستلزمات والمستلزمات الأخرى التي تتطلبها الموازنة ، باعتبارها ادارة تخطيطية لاعداد البرامج والمشروعات في نطاق المبادىء التخطيطية والاقتصادية ، فقد تعقدت وظائف الموازنة وتباينت وجهات النظر إلى اولويات للوظائف التي يجب أن تحققها الموازنة ومدى إمكانية التوفيق بين هذه الوظائف .

لذلك نجد أن الموازنة قد عرفت بتعاريف مختلفة ، سواء في كتب العلوم المالية والاقتصادية ، او في التشريعات المختلفة للدول ، وذلك بحسب ما ينظر إلى أولوية وظيفة كل من وظائفها ، وبالتالي تنوعت الدراسات الخاصة بها تبعاً لذلك .

ثانياً ـ المصطلحات المستخدمة للموازنة :

يلاحظ أن بعض الدول العربية قد استخدمت مصطلح «الموازنة» ، في حين استخدمت دول عربية أخرى مصطلح «الميزانية» وفقاً لما نص على ذلك في قوانين موازناتها وتشريعاتها المختلفة ، وفيما يلي قائمة تبين استخدام هذين المصطلحين في الدول العربية :

مصطلح «الموازنة»	مصطلح «الميزانية»
الأردن	البحرين
لبنان	الكويت
سوريا	ليبيا
مصر	تونس
سلطة عمان	العراق
اليمن الديمقراطية	المغرب
	اليمن الشمالية
	السودان
	الجزائر
	موريتانيا

ولم يقتصر استخدام هذين المصطلحين في تطبيقات الدول العربية ، وانما استخدم هذا المصطلح أو ذاك في مؤلفات كتب المالية العامة والموازنات .

هذا التباين في استخدام مصطلحين لقصد واحد كان موضع مناقشة خبراء الموازنة العرب ، فاتخذ المؤتمر العربي الخامس للعلوم الادارية المنعقد في الكويت يناير 1969، قراراً أوصي بموجبه استخدام اصطلاح «الموازنة» للتعبير عن الميزانية التقديرية (Budget) ، واعتبر اصطلاح «الميزانية» معبراً عن جدول المركز المالي في ختام السنة المالية (Balance Sheet) . كما دار مثل هذا النقاش من قبل خبراء الموازنة العرب ، في اجتماعهم المنعقد في مقر المنظمة العربية للعلوم الادارية بالقاهرة في شهر شباط 1972 ، لأغراض وضع النظام المالي الموحد للدول العربية[1] ، وأقر المجتمعون التأكيد على استخدام مصطلح «الموازنة» لأن استعمال مصطلح «الميزانية» يدعو إلى الخلط مع مصطلح «الميزانية العمومية» المستخدم في علم المحاسبة ، والذي يقصد به الكشف المالي المفصل ، والذي يحتوي على الأصول التي تمتلكها المنشأة (المؤسسة) ، وأرصدة الحسابات ، والمديونية ، والخصوم الخارجية ، وكل الإلتزامات ، وصافي حقوق المساهمين ، وجميع الأرصدة الحسابية المدينة والدائنة الأخرى التي تعكس المركز المالي للمنشأة ، وتشير إلى كشف مالي متوازن في تاريخ معين عن فترة سابقة . أما «الموازنة» فإنها لا تكشف عن المركز المالي ، ولا يشترط توفر التوازن بين جانبيها (النفقات والايرادات) ، ولا تمثل اصولاً وخصوماً ، وإنما تمثل تقديرات للمبالغ المحتمل إنفاقها ، والايرادات المحتمل جبايتها

(1) ـ شارك المؤلف في ذلك الإجتماع كخبير مندوب عن وزارة المالية العراقية ، عندما كان مديراً للتخطيط والبحوث في الوزارة في حينه .

في سنة قادمة . وقد أوصى بذلك المؤتمر العربي السادس للعلوم الادارية ، الذي عقدته المنظمة العربية للعلوم الادارية بمقر الجامعة العربية بالقاهرة سبتمبر عام 1972 ، عندما اقر مشروع النظام المالي الموحد للدول العربية ، واستخدم النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية ، الذي أقرته الندوة العلمية المنعقدة في تونس حزيران 1980 ، مصطلح «الموازنة» تطبيقاً لما ذهبت إليه توصيات المؤتمرات العربية .

ثالثاً ـ أنماط الموازنات وتسمياتها :

1 ـ الموازنة العامة للدولة :

وهو المصطلح الشائع ، ويقصد به موازنة الجهاز الحكومي ، خاصة عندما تكون هي الموازنة الرئيسية والوحيدة ، تطبيقاً لمبدأ وحدة الموازنة . إلا أن استخدام هذا المصطلح قد ينصرف إلى جميع موازنات الدولة ، كالموازنة الخاصة بالجهاز الحكومي (الموازنة الجارية) ، والموازنة الإستثمارية ، أو الرأسمالية ، والموازنات الأخرى التي تختص بالإدارات اللامركزية ، عندما تشرع جميع هذه الموازنات في وثيقة واحدة أو وثائق متعددة تأخذ شكلاً موحداً . وبالنسبة لأمثلة عن الدول العربية فقد أشارت تشريعاتها إلى ذلك بالآتي :

لبنان : يشير قانون المحاسبة العمومية اللبناني في المادة (6) منه إلى أن موازنة الدولة تتألف من :(1)

- الموازنات الملحقة ، وهي الموازنات الملحقة بالموازنة العامة ، وتختص بالإدارات العامة التي تمنح الإستقلال المالي .
- الموازنات الإستثنائية (غير العادية) ، وهي الموازنات التي توضع في ظروف استثنائية لمعالجة أوضاع خاصة وبصورة وقتية .

سوريا : قد تضم موازنة الدولة كما هو في القانون المالي الأساسي السوري لعام 1970 (2) ؛

- موازنة الوزارات والادارات العامة .
- موازنة الهيئات ذات الطابع الاداري .
- كما تدخل نفقات المشاريع الاستثمارية في باب خاص في هذه الموازنة .

---

(1) ـ بحث قدمه السيد يوسف أبي مارون ـ رئيس مصلحة الموازنة ومراقبة النفقات ـ إلى ندوة الإتجاهات الحديثة للموازنة ، دمشق 1979 ـ المنظمة العربية للعلوم الإدارية ـ

(2) ـ بحث قدمه السيد عدنان الساطي ـ مدير عام الموازنة السورية إلى ندوة الإتجاهات الحديثة للموازنة ، دمشق 1979 ـ المنظمة العربية للعلوم الإدارية .

ليبيا : وفي لّيبيا فان الموازنة العامة تنصرف إلى نفقات الجهاز الاداري والحكومي وايراداته دون الموازنات الأخرى ، كموازنة الاستثمار المستقلة والموازنات الخاصة[1] .

تونس : وفي تونس تشتمل الموازنة العامة للدولة على ما يلي[2] :

أ ـ الموازنة الاعتيادية (الموازنة الجارية) وتتضمن :

ـ موازنة الجهاز الاداري للحكومة (الوزارات والادارات العامة) .

ـ موازنات المصالح ذات الموازنات الملحقة (البريد والبرق والهاتف والاذاعة والتلفزة) .

ـ موازنة المؤسسات العمومية ذات الصيغة الادارية (الكليات ومعاهد التعليم الثانوي والمستشفيات) .

ب ـ الموازنة الاستثمارية أو الرأسمالية والتي تعرف بموازنة التجهيز .

العراق : وفي العراق فان الموازنة العامة للدولة تنصرف إلى[3] :

1 ـ الموازنة الاعتيادية : التي تتضمن النفقات الجارية للوزارات والدوائر العامة والايرادات الخاصة بها .

2 ـ موازنات المؤسسات والمصالح : والتي تمثل موازنات المؤسسات والمصالح التي تزاول نشاطاً اقتصادياً او خدمياً ، وتتمتع باستقلال مالي واداري ، وتصدق هذه الموازنات مع قانون الموازنة وتصدر مجمعة في وثيقة واحدة .

المغرب : وفي المغرب نجد ان الموازنة العامة للدولة تنصرف إلى مجموع النفقات والايرادات للجهاز الحكومي ، دون الموازنات الملحقة أو الحسابات الخصوصية ، أو موازنات المؤسسات العمومية أو موازنات الجماعات المحلية[4] .

البحرين : نصت المادة (2) من قانون الموازنة على أن «تتألف ميزانية الدولة من

---

(1) ـ بحث الميزانية العامة للجماهيرية الليبية الشعبية ـ السيد أنور عبد الخالق المقدم إلى ندوة الإتجاهات الحديثة للموازنة ـ الندوة العلمية المنعقدة في دمشق 1979 ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية .

(2) ـ بحث الميزانية العامة في تونس ـ السيد نور الدين قوبع ، مدير الميزانية المقدم إلى ندوة الإتجاهات الحديثة للموازنة ـ الندوة العلمية المنعقدة في دمشق 1979 ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية .

(3) ـ بحث الموازنة في العراق ـ الدكتور حكمت الحارس ـ سابق الإشارة إليه .

(4) ـ بحث الموازنة في المغرب ـ السيد عبد الرحمن الشادي ـ مدير الموازنة المغرب ، المقدم إلى ندوة الإتجاهات الحديثة للموازنة ، دمشق 1979 المنظمة العربية للعلوم الإدارية .

الميزانية العامة والميزانيات الملحقة والميزانيات الاضافية . وتصدر الميزانية الملحقة والميزانية الاضافية بقوانين خاصة وتطبق عليها أحكام هذا القانون» .

مصر : وفي مصر مع تعدد الموازنات هي الأخرى تأخذ بمبدأ الموازنة الموحدة من حيث العرض والبيان ، حيث تدرج جميع نفقات الدولة وجميع إيراداتها في جدول واحد ، وذلك لتسهيل مهمة رقابة البرلمان .

2 ـ الموازنة الملحقة :

منذ أن توسعت أعمال الحكومة ، وبدأ تدخلها في النواحي الإقتصادية والإجتماعية ، وخاصة بعد الحرب العالمية الأولى ، وما صاحب ذلك من تطور في مفاهيم الإدارة اللامركزية للمرافق العامة، تبع ذلك مبدأ تخصيص الأموال لبعض إدارات الدولة التي تتولى إدارة مرافق عامة ، مع منح هذه الإدارات نوعاً من الإستقلال المالي والإداري ، وبذلك منحت هذه الإدارات موازنة مستقلة عن موازنة الجهاز المركزي للحكومة الخاصة بالإدارات العامة المرتبطة عضوياً ومالياً وإدارياً في الإطار الهيكلي للوزارات . وذلك بغرض منح الإدارات التي تتولى إدارة مرافق عامة متخصصة حرية التصرف المالي والإداري ، ولكي يسهل ذلك التعرف على نتيجة أعمال إدارة المرفق العام وتكاليفه .

ويرى الكثير من الكتاب العرب[1] أن الموازنات الملحقة هي منح الادارة العامة إستقلالاً مالياً دون منحها الشخصية المعنوية ، وأن هذه الموازنات ترتبط إرتباطاً وثيقاً بموازنة الدولة من حيث التصديق عليها من قبل السلطة التشريعية ، ويسري عليها ما يسري على موازنة الدولة من قواعد تنظيمية ومالية ومحاسبية في الكثير من الحالات . ويلاحظ أن إتجاه الكتاب هذا جاء نتيجة لإنعكاسات معالجة التشريعات العربية لمنح الإدارات العامة إستقلالاً مالياً ، في إطار الموازنة العامة وتنظيم موازنة هذه الإدارات لموازناتها بشكل مستقل من جهة ، ومرتبط بموازنة الدولة من جهة أخرى ، دون أن تمنح هذه الإدارات شخصية معنوية . إلا أني لا أتفق على الحكم بأن الموازنة الملحقة تختص فقط بالإدارات العامة ذات الإستقلال المالي دون الشخصية المعنوية . وأرى أن معيار تمييز الموازنة الملحقة هو كونها

---

(1) ـ أنظر كتاب المالية العامة ـ الدكتور حسن عواضة ـ سابق الإشارة إليه ص 473 ، وكتاب الموازنة العامة للدولة ، قطب إبراهيم سابق الإشارة إليه ص 47 ، وكتاب علم المالية العامة ، الدكتور عبد الكريم صادق بركات ، والدكتور حامد عبد المجيد ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ص 49 - 50 .

الموازنة التي ترتبط بموازنة الدولة ، من حيث الإعـداد والتشـريع (المصادقة) ، وبداية السنة المالية ونهايتها بصرف النظر فيما إذا كانت الإدارات العامة التي تخصها هذه الموازنة قد منحت الشخصية المعنوية أو لم تمنح ، ذلك أن بعض التشريعات الخاصة بإنشاء الإدارات العامة (المؤسسات الـعامـة) ، والتي تتولى إدارة مرفق عام ، تمنح شخصية معنوية ، وتحكم موازنتها بقيود الإرتباط بموازنة الدولة كموازنة ملحقة ، تتم المصادقة عليها من قبل السلطة التشريعية ، بنفس الوقت الذي تتم بموجبه المصادقة على موازنة الدولة ، وخاصة المؤسسات ذات الصفة الخدمية . ونتيجة لهذا فإن هذه الموازنة الملحقة ترتبط بالسنة المالية لموازنة الدولة ، وبالتبويبات الخاصة بها ، وقد تخضع لقواعد التنفيذ والإجراءات المحاسبية إذا نص على ذلك التشريع الخاص بها . وتأخذ بعض تشريعات الدول العربية بهذا الإتجاه أيضاً[1] .

ويرى الكثير من الكتّاب أن تطبيق الموازنات الملحقة لا يعتبر إستثناءً لمبدأ وحدة موازنة الدولة ، وأميل إلى نفس هذا الإتجاه ، ذلك أن الموازنة الملحقة تعرض ويصادق عليها مع الموازنة العامة للدولة ، كما تنشر في وثيقة الموازنة العامة ، وإن كانت مجاميعها لا تضاف إلى المجموع العام للنفقات العامة والإيرادات العامة ، الخاصة بموازنة الجهاز المركزي للحكومة في بعض الأحيان .

وتلجأ الدول إلى إتباع أسلوب تطبيق الموازنة الملحقة بالنسبة للإدارات العامة في معظم الحالات ، عندما تكون هذه الإدارات العامة لا تستهدف الربح ، وأن طبيعة عملها هو تقديم خدمات عامة وخاصة ، عندما تساهم خزينة الدولة بمعظم تمويلها ، أو أن أعمالها ذات طبيعة هامة بالنسبة للجمهور ، مما يتطلب إخضاع أعمالها إلى رقابة السلطة التشريعية عن طريق المصادقة على موازنتها ورقابة حساباتها الختامية .

3 ـ الموازنة المستقلة :

وفي مرحلة لاحقة بعد تطبيق أنظمة الموازنات الملحقة ، ونتيجة لأخذ الدولة على عاتقها تنفيذ مشروعات إقتصادية وتجارية متخصصة ـ أصبحت الحاجة ماسة إلى « أن تدار هذه المشروعات بأسلوب يختلف عن أسلوب الإدارة العامة المركزية للحكومة مما يتطلب أن يكون لإدارة هذه المشروعات أنظمة مالية وحسابية تفي بأغراض أداء هذه المشروعات الإقتصادية والتجارية ». وقد جاءت تطبيقات الموازنة المستقلة بعد ظهور

---

(1) ـ كما هو مطبق في العراق بالنسبة لمصلحة السكك الحديدية ، ومصلحة البريد والبرق ومصلحة الموانىء وغيرها من المصالح العامة (مؤسسات عامة) التي تتمتع بالشخصية المعنوية إلا أن موازنتها موازنات ملحقة بموازنة الدولة .

نظرية الشخصية المعنوية ، خلال القرن التاسع عشر ، لتساير التضخم الكبير في حجم المشروعات الإقتصادية ، وظهور الشركات المساهمة التي تحتاج إلى رؤوس أموال كبيرة جداً ، وهكذا إرتكزت المحاسبة في هذه المشروعات على نظرية الشخصية المعنوية المستقلة للمشروع ، لتؤكد على أهمية المنشأة كوحدة مستقلة عن نشاط المساهمين فيها[1] .

ومن هنا إستعارت الدولة تطبيقات الموازنة المستقلة في إطار نظرية الشخصية المعنوية للمشروع الذي تتولى إدارته . ولذلك نجد أن الموازنة المستقلة قد طبقت في المؤسسات الحكومية التي تمنح الشخصية المعنوية . وتكون بذلك موازناتها منفصلة عن موازنة الدولة ، ولا تعتبر ملحقة بها . وبالتالي فلا تخضع هذه الموازنات للقواعد العامة التي تخضع لها موازنة الدولة . كما تختلف الحسابات الخاصة بتنفيذها عن تلك المطبقة في الحسابات الحكومية ، وفي الغالب يتم تطبيق الحسابات التجارية في تنفيذ الموازنات المستقلة .

كما أن هذا النمط من الموازنات لا يتطلب مصادقة السلطة التشريعية ، وإنما يكتفي بمصادقة مجلس إدارة المؤسسة والوزير المختص الذي تتبع المؤسسة سلطة إشرافه ، إلا إذا أخضعت هذه الموازنات لمصادقة السلطة التشريعية بناء على نص في الدستور أو في التشريعات المرعية بالدولة .

4 ـ الموازنة غير العادية (الإستثنائية)[2] :

قد تلجأ الدولة في حالات معينة لمواجهة عمل طارىء أو عمل إستثنائي يستدعي أن تعد له موازنة غير عادية ، أي موازنة إضافية خارج الموازنة العامة ، لمواجهة نفقات ذلك العمل الطارىء أو الاستثنائي ، وتحديد طرق تمويل هذه النفقات . وقد نظمت بعض الدول مثل هذه الموازنات في حالة الحرب أو حالة الكوارث ؛ كحدوث زلزال أو فيضان ، وتخضع هذه الموازنة إلى مصادقة السلطة التشريعية ، كما هو الحال بالنسبة إلى الموازنة العادية مع بعض الإستثناءات فيما يتعلق بطرق التنفيذ والمدد الزمنية لقفل حساباتها وسلطات الصرف وطرق التمويل .

وقد تضاءل إستخدام مثل هذه الموازنة مع الإتجاهات الحديثة في إعداد الموازنة

---

(1) ـ بحث النظريات والأسس المحاسبية ، الدكتور نعيم دهمش . بحوث المنظمة العربية للعلوم الإدارية رقم 337 ، ص 51 .

(2) ـ المالية العامة (دراسة مقارنة) الدكتور حسن عواضة ص 78 . وعلم المالية العامة ، الدكتور عبد الكريم بركات ، والدكتور حامد عبد المجيد ، ص 52 ، سابق الإشارة إليهما .

العامة ، والتوسع في شمولها على مختلف أنواع النفقات العامة والإيرادات الممولة لها ، والأخذ بمبدأ وحدة موازنة الدولة .

5 ـ الموازنة التكميلية (أو الإضافية) :

وهي موازنة تشرع خلال سنة تنفيذ الموازنة العامة كموازنة تكميلية لها ، وذلك لأغراض تعديل بعض الإعتمادات أو تقدير الإيرادات الواردة في الموازنة الأصلية ، أو إضافة تقديرات نفقات أو إيرادات بغرض مواجهة نفقات لم تدرج في الموازنة العامة عند تشريعها . وتختلف تشريعات الدول باختلاف إستخدام هذا النوع من الموازنات من حيث القيود التشريعية ، والمجالات المسموح بها بتشريع مثل هذه الموازنات ، ومن أمثلة إستخدام هذا النوع من الموازنات ما يلي :

أ ـ قد تصدر في الدولة قوانين معدلة لقانون الموازنة، وذلك بسبب ظروف اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية لم تكن متوقعة حين اعداد قانون الموازنة ، مما يضطر الدولة إلى تعديل موازنتها خلال السنة ، سواء أكان هذا التعديل في اعتمادات النفقات ، أو في تخمينات الإيرادات الواردة في أصل الموازنة ، كما هو مطبق في المملكة المغربية ولبنان[1]. كما يجيز قانون الموازنة في ألمانيا الاتحادية إقرار موازنات تكميلية خلال السنة بواسطة البرلمان[2] .

ب ـ الموازنات التكميلية الموسمية : قد تتغير الظروف الموسمية تغيراً كبيراً بخلاف ما كان متوقعاً لها ، مما يضطر الدولة إلى اصدار قوانين معدلة لموازنتها على أساس موسمي ، وتسمى موازنة التعديل هذه باسم الموسم الذي شمله هذا التعديل كموازنة الخريف[3] .

ج ـ الموازنة التكميلية المعدلة للتجاوزات : من المعلوم أن التجاوز بالصرف على الاعتمادات المقررة في الموازنة يعتبر من أخطر المخالفات بالنسبة لمبدأ تنفيذ الموازنة ، إلا أن بعض التشريعات قد تجيز للإدارة أو للوزارة التي تجاوزت الصرف بطلب اعتمادات إضافية لتغطية هذا التجاوز ، ويتم تقديم مثل هذا الطلب «Excess Vote» إلى البرلمان لإقرار هذه الإضافة التكميلية للاعتمادات التي تم التجاوز بها . كما هو مطبق في المملكة المتحدة .

---

(1) ـ المادة 85 من الدستور اللبناني (أنظر المالية العامة للدكتور حسن عواضة الذي سبقت الإشارة إليه .) .

(2) ـ بحث موازنة جمهورية المانيا الإتحادية ، السيد محمد حامد إبراهيم ـ 1979

(3) ـ وقد طبق نظام تعديل الموازنة العامة على أساس موازنة تكميلية بسبب ظروف المواسم في انكلترا . (أنظر بحث الموازنة العامة للدولة في المملكة المتحدة ، للدكتور إبراهيم عثمان شاهين)1979

د ـ التشريعات المصححة أو المعدلة للموازنة : قد يصدف أنه يكون الإعتماد المرصود بالموازنة غير كاف للإنفاق على الغرض الذي رصد هذا الإعتماد من أجله ، ولا تسمح ظروف الإعتمادات الأخرى في الفصل أو الباب نفسه في الموازنة بإجراء المناقلة منها إلى الإعتماد الذي تبين عجزه ، فإن مثل هذه الحالة تتطلب الرجوع إلى السلطة التشريعية لإصدار تشريع بتعديل إعتمادات الموازنة ، والذي قد يلجأ إليه بقانون بإضافة مبالغ أو إجراء مناقلة بين إعتمادات الفصول أو الأبواب ، وبصدور هذا القانون تعدل إعتمادات الموازنة وفقاً لما جاء به قانون التعديل[1] .

(1) ـ تشريع قانون إضافة مبالغ إلى الموازنة في العراق ـ أنظر كتاب المحاسبة الحكومية ـ السيد حنا رزوقي ـ 1971 ص 136 . سابق الإشارة إليه .

القسم الثاني

مبادىء (قواعد) الموازنة العامة

تقديم :

وقد يطلق على هذه المبادىء أيضاً قواعد الموازنة ، أي الأسس التي تقوم عليها الموازنة العامة للدولة كلها أو بعضها . ومن الناحية التقليدية فإن هذه المبادىء قد نشأت وتطورت مع مفهوم الموازنة . ويستوجب علم الموازنة ضرورة قيام الموازنة العامة على عدد من المبادىء لا يزال بعضها مطبقاً حتى يومنا هذا . وفيما يلي نوضح هذه المبادىء (القواعد) بشيء من التفصيل والمضمون .

مبدأ سنوية الموازنة
البعد الزمني للموازنة

لكل موازنة بعد زمني يبدأ من اليوم الأول لتنفيذ اعتماداتها ، وينتهي في اليوم الأخير لقفل هذه الاعتمادات . وهذا البعد الذي يقع بين فترتين محددتين يفرضه التشريع الخاص بالموازنة ، وفي معظم الأحيان ينص في دستور الدولة على أن هذه الفترة هي سنة واحدة، التزاماً بمبدأ سنوية الموازنة ، أي أن تكون المدة الزمنية التي تغطي الموازنة العامة سنة واحدة ، وتتم على أساسها مصادقة السلطة التشريعية على الموازنة ، كما يتم تنفيذ الموازنة خلال هذه السنة .

لقد كانت الناحية التطبيقية هي الأساس الذي تم بموجبه تحديد الفترة الزمنية لتنفيذ الموازنة باعتبارها سنة واحدة . إذ تعتبر هذه الفترة من الناحية العملية اقصر فترة تتلاءم مع خصائص الموازنة من جوانب عديدة: مالية واقتصادية وسياسية ، حيث لوحظ أن تقصيرها أو إطالتها قد يتعارض مع إحدى خصائص هذه الجوانب . ومن أبرز مبررات سنوية الموازنة :

1 ـ ضمان الرقابة الدورية والفعالة من جانب السلطة التشريعية على أعمال السلطة التنفيذية ، وخاصة على التصرفات المالية ، وذلك من خلال المناقشات التي تجربها السلطة التشريعية عند المصادقة على مشروع الموازنة ، الذي تتقدم به السلطة التنفيذية إليها . واعتبرت مدة السنة الواحدة أصغر مدة تتفق مع الاجتماعات البرلمانية السنوية ، وتمكنه من معرفة تفاصيل النشاط الحكومي ومتابعة تنفيذ هذا النشاط .

2 ـ ان فترة السنة الواحدة تعتبر فترة طبيعية تغطي المواسم الفصلية الأربعة ، اذ تؤثر هذه المواسم على كل من جانبي الانفاق العام والايرادات العامة ، خصوصاً وأن الايرادات العامة كانت ولا تزال في الكثير من الدول تتحدد بطبيعة الموسم ، كما هو الحال بالنسبة للايرادات المتأتية من الحصيلة الزراعية ، لذلك فإن الفترة السنوية هي الفترة التي تتكامل بموجبها معطيات المواسم وتتناسق فيها الايرادات العامة وينتظم

بذلك مجرى الانفاق . ويؤدي هذا التكامل إلى إجراء مقارنات الايرادات وأوجه الانفاق بين سنة وأخرى ، مما يساعد الحكومة على رسم سياساتها المالية والاقتصادية ، ويهي لها إمكانية التخطيط للمستقبل .

3 ـ يقاس الكثير من مقومات الحياة الانسانية والطبيعية بالسنة الواحدة ، مما جعل وحدة السنة الزمنية وحدة متعارفاً عليها في الكثير من الظواهر الطبيعية والحياتية كوحدة قياسية موحدة في مختلف أعمال المجتمعات . فتقاس الأعمال التجارية والأرباح وما يترتب عليها من ضرائب بالمدد السنوية ، كما ترتبط الأعمال المصرفية والتبادل التجاري واتفاقيات القروض ومختلف العقود من حيث العموم بالمدد السنوية .

4 ـ ملاءمة فترة السنة لعملية اعداد الموازنة ، ذلك لأن عملية اعداد الموازنة ومناقشتها يتطلب جهداً ووقتاً قد يستغرق عدداً من الشهور مما يتعذر معه إمكان إستكمال عملية الموازنة وتنفيذها في فترة تقل عن السنة ، كما يصعب إطالة مدة الموازنة لأكثر من سنة لما يواجه ذلك من صعوبة ودقة التنبؤ في التطورات الاقتصادية المستقبلية ، وعدم التمكن من إعداد تقديرات دقيقة للنفقات والايرادات العامة .

مرتكزات سنوية الموازنة :

يمكن تلخيص المرتكزات التي يتحدد على أساسها مبدأ سنوية الموازنة بالآتي :

1 ـ إن البعد الزمني هو الذي يغطي عملية الموازنة ، ويمنح الموازنة إطارها التشريعي الذي يقاس على أساس السنة الواحدة .

2 ـ يتم تنفيذ الموازنة خلال السنة الواحدة المحددة للتنفيذ .

3 ـ متابعة تنفيذ الموازنة خلال السنة المحددة للتنفيذ .

4 ـ الرقابة على التنفيذ ، وتقييم اداء العمل المنجز الذي يتم نتيجة لتنفيذ الموازنة في السنة الواحدة .

5 ـ اتمام الدورة المالية والمحاسبية لحسابات الموازنة خلال السنة الواحدة التي تنتهي بالحسابات الختامية للموازنة .

6 ـ استقلالية السنة المالية الخاصة بالموازنة بكل ما يتعلق بنفقاتها وبتحصيل ايراداتها .

الاستثناءات من قاعدة سنوية الموازنة :

من خلال تطور وظائف الحكومة واتساع نطاقها ، وانتقال هذه الوظائف إلى المجالات الأقتصادية والاجتماعية المتشعبة ، وخصوصاً بعد عقد الثلاثينات من هذا القرن ـ برزت مشاكل تطبيق مبدأ سنوية الموازنة ، وتمثلت بوضوح في مشكلتين رئيسيتين :

الأولى ـ مشكلة كيفية تنظيم حسابات السنة المالية الخاصة بالموازنة .

الثانية ـ مشكلة كيفية اعتماد نفقات تنفيذ المشروعات العامة ذات المدى الذي تزيد فيه فترة تنفيذ المشروع على السنة الواحدة ، بل وقد تمتد هذه الفترة إلى عدد من السنوات ، أي مشكلة البعد الزمني لأكثر من سنة بالنسبة للمشروعات العامة .

المشكلة الأولى ـ المشكلة المحاسبية :

إن تطابق السنة المالية وتنظيم حساباتها أثارا مشكلة تطبيق مبدأ سنوية الموازنة . فكثيراً ما يحصل أن بعض النفقات التي يستحق دفعها لا تدفع في نفس السنة التي استحق فيها الدفع ، أو لا يتم قبض الايرادات في نفس السنة التي نشأ فيها حق الحكومة في تحصيلها . ومن هنا نشأت ومنذ القدم قاعدة سميت بقاعدة الأساس النقدي (حساب الخزينة Cash Basis) . وتفترض هذه القاعدة أن جميع النفقات التي يتم صرفها فعلاً في سنة مالية معينة يجب ان تسجل في نفس هذه السنة التي تم الدفع الفعلي فيها ، وأن جميع الايرادات التي تم قبضها فعلاً في سنة مالية يجب ان تسجل في تلك السنة التي تم القبض فيها .

ومع ان هذه القاعدة لا تزال مطبقة في مختلف حسابات دول العالم ، فقد ظهرت تطورات محاسبية أخرى نتيجة لتشعب مرافق الحياة العامة ، وتوسع نفقات الحكومة ، وكثرة مصادر الايرادات العامة مما جعل من المتعذر صرف بعض النفقات العامة في نفس السنة التي يستحق فيها الدفع ، كما أصبح من المتعذر تحصيل جميع الايرادات في نفس السنة التي نشأ فيها حق الحكومة في تحصيلها . وتبين في التطبيقات المحاسبية لمثل هذه الحالات أن قاعدة الأساس النقدي صارمة ومقيدة لتنفيذ اعتمادات السنة المالية الواحدة ، ولذلك ظهرت قاعدة محاسبية معدلة وملطفة لقاعدة الأساس النقدي أطلق عليها (قاعدة الأساس النقدي المعدل) أو (قاعدة أساس الالتزام) (Obligation Basis) وقد يطلق عليها أساس الارتباط في بعض الدراسات . وتقضي هذه القاعدة بتحميل حسابات السنة المالية والنفقات التي تم الارتباط بها خلال تلك السنة ، بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات قد تحققت أو دفعت فعلاً خلال السنة أو بعدها . وبعبارة أخرى : إن قاعدة الالتزام كطريقة محاسبية تشير إلى تسجيل المعاملات المالية بما يعكس مدى ما تلتزم الحكومة بدفعه في المستقبل من نفقات التزمت بها مسبقاً .

وتعالج هذه الحالة النفقات الملتزم بها ، ويتم دفعها بعد انتهاء السنة لتعذر دفعها خلال نفس السنة ، وبالتالي تسجل على حساب تلك السنة التي ارتبط فيها بالدفع . أما الطريقة الثالثة وهي ما يطلق عليها أساس الاستحقاق (Accrual Basis) ، فهي الطريقة المحاسبية التي يتم بموجبها تسجيل المعاملات المالية ، وتحميلها على السنة المالية التي تحققت فيها النفقات أو الايرادات ، بغض النظر عما اذا كانت هذه النفقات قد

دفعت أو لم تدفع بعد ، والايرادات قبضت فعلاً أو لم تقبض ، أي أن هذه الطريقة لا تتقيد بالسنة المالية التي تدفع فيها النفقات فعلاً أو الايرادات التي تقبض فعلاً وانما تحمل تلك السنة حسابات النفقات التي اعتمدت أو الايرادات التي تحققت حتى لو تم القبض أو الدفع في السنوات اللاحقة ، ما دامت هذه النفقات وتلك الايرادات تحققت واختصت بتلك السنة .

إن هذه الطرق المحاسبية ما هي في واقعها إلا معالجة أظهرتها الحاجة لتذليل معوقات تطبيق قاعدة سنوية الموازنة ، وبخاصة من حيث التنفيذ ، وسنأتي إلى شرح ذلك بمزيد من الايضاح في بحثنا عن تنفيذ اعتمادات الموازنة .

المشكلة الثانية ـ مشكلة البعد الزمني لأكثر من السنة للمشروعات العامة :

بعد أن أخذت الدولة بتطبيق مبدأ التدخل في الشؤون الاقتصادية والاجتماعية ، وتوسعت مشروعاتها العامة في إطار برامجها الاقتصادية والاجتماعية ، أصبحت المتطلبات الزمنية لتنفيذ هذه المشروعات تزيد على السنة الواحدة ، وأصبح من المتعذر تضمين مثل هذه المشروعات في إطار موازنة السنة الواحدة ومن هنا لجأت الحكومات إلى اتباع طرق مختلفة للتوفيق بين مستلزمات البعد الزمني لتنفيذ المشروعات العامة التي تزيد على السنة ، وقاعدة سنوية الموازنة ، حيث اعتبرت هذه الطرق خروجاً عن مبدأ سنوية الموازنة . ومن أبرز هذه الطرق ما يلي :

1 ـ **طريقة الاعتمادات بالارتباط (اعتمادات التعهد)** : وفقاً لهذه الطريقة ، يتم عرض التكاليف الكلية المقدرة للانفاق على المشروع ، وتجزأ هذه التكاليف على شكل اعتمادات سنوية متتالية تغطي بمجموعها تكاليف كامل المشروع ، وعند مصادقة السلطة التشريعية على الموازنة ، تعتبر هذه المصادقة بمثابة موافقة ضمنية على الارتباط بكامل المشروع ، على الا ينشأ عن هذا الارتباط إلتزام بالدفع إلا ضمن اعتمادات الجزء السنوي المخصص في السنة الواحدة . وبعبارة أخرى : تعتبر هذه المصادقة على الموازنة بمثابة إجازة للحكومة لتنفيذ المشروع تنفيذاً فعلياً ومالياً بالنسة للجزء المقدرة تكاليفه في السنة الواحدة ، وبنفس الوقت يعتبر إجازة قانونية للحكومة يخولها الارتباط بتنفيذ المشروع وفقا لمراحله السنوية التالية ، دون أن تتحمل الموازنة أعباء مالية إلا بالقدر الخاص بالاعتمادات المقدرة في كل سنة من سنوات الموازنة .

2 ـ **طريقة التشريع الخاص (القانون ببرنامج المشروع)** : وفقاً لهذه الطريقة تقدم الحكومة مشروع قانون خاص ومستقل عن قانون الموازنة ، تطرح بموجبه برنامجاً لمشروع معين (أو برامج لمشروعات متعددة) . مع تكاليفه المالية مبينة المراحل الزمنية لتنفيذه ، والاعتمادات المقترح تخصيصها مقابل هذه المراحل ، والتي تقاس كل مرحلة منها بالسنة الواحدة عادة . وعند مصادقة السلطة التشريعية على القانون . تقوم الحكومة

بإدراج الاعتمادات عن كل سنة وفقاً للمراحل السنوية في موازنة السنة المعنية عند عرضها للمصادقة، وغالباً ما تتم موافقة السلطة التشريعية على هذه الاعتمادات ضمن اعتمادات موازنة تلك السنة . وقد أتاح اتباع هذه الطريقة تنفيذ وتنسيق مشروعات كبيرة ضمن نطاق أنشطة الحكومة .

ويستنتج مما تقدم أن قاعدة السنوية لم تعد تشكل تحدياً قوياً إزاء التطورات التي صاحبت مفاهيم التخطيط المتوسط والطويل الأمد ،وقد ارتبطت بهذا التخطيط أنماط من تطبيقات تخطيط النفقات العامة المخصصة لمشروعات التنمية لفترات قد تستغرق العديد من السنوات .

ومع كل ما تقدم يلاحظ أن قاعدة السنوية بقيت محتفظة بالإجراءات الخاصة بمضامينها من حيث التنفيذ المالي السنوي ، والمتابعة والرقابة والتقييم والإجراءات المالية والمحاسبية ، وإغلاق الحسابات وعرض الحسابات الختامية كضوابط مالية زمنية لعملية الموازنة في أغلب الأحيان ، حتى في الحالات التي يتم فيها تطبيق الإستثناءات الخاصة بالخروج عن قاعدة البعد السنوي .

وتأخذ جميع الدول العربية بمبدأ سنوية الموازنة (فيما عدا المحاولة التي قامت بها دولة البحرين سنة 1979 للخروج عن هذا المبدأ وإعداد موازنة لمدة سنتين) . كما يعتبر هذا المبدأ أكثر مبادىء الموازنة شيوعاً في دول العالم حتى يومنا الحاضر .

تاريخ بداية السنة المالية وانتهائها :

يقصد بتاريخ بداية السنة المالية للموازنة اليوم الأول الذي يبدأ فيه تنفيذ الموازنة بعد المصادقة عليها . أما تاريخ إنتهاء السنة المالية للموازنة فهو تاريخ آخر يوم لتنفيذ هذه الموازنة وينتهي بعده العمل بها . وتمثل الفترة الواقعة من بداية السنة المالية حتى إنتهائها العمر القانوني للموازنة الذي يمنحه إياها قانون الموازنة .

ويختلف تاريخ بداية سنة الموازنة وتاريخ إنتهائها في دول العالم بإختلاف الظروف الإقتصادية والسياسية في كل من هذه الدول ، وتراعى عادة في تحديد تاريخ بداية سنة الموازنة ظروف تحضير مشروع الموازنة من قبل الحكومة ، وفترات إنعقاد جلسات الهيئة التشريعية ، كما قد تراعى الظروف الإقتصادية والمناخية في الدولة ، ذلك لارتباط تقديرات إيرادات الموازنة بمثل هذه الظروف ؛ كالمواسم والمحاصيل الزراعية أو الموارد الطبيعية وغيرها .

إن من أهم التواريخ المطبقة في دول العالم لبداية سنة الموازنة هي :

- الأول من كانون الثاني (يناير) كما هو الحال في فرنسا وبلجيكا واليونان .
- الأول من نيسان (أبريل) كما هو الحال في المملكة المتحدة واليابان والهند .

ـ الأول من اب (أغسطس) كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية .

أما الدول العربية فتبدأ سنة الموازنة في معظمها في كانون الثاني (يناير) وهي :

الجمهورية العراقية ، الجمهورية العربية السورية ، المملكة الأردنية الهاشمية ، دولة الإمارات العربية المتحدة ، جمهورية الصومال ، الجماهيرية الليبية ، المملكة المغربية ، الجمهورية اللبنانية ، دولة البحرين ، سلطنة عمان ، وجمهورية موريتانيا ، أما في جمهورية مصر العربية فقد أخذت الموازنة تبدأ من الأول من تموز (يوليو) .

أما الدول العربية التي تبدأ فيها السنة المالية في الأول من أبريل (نيسان) فهي : دولة الكويت واليمن الشمالية واليمن الجنوبية ، وفي المملكة العربية السعودية في الأول من رجب من السنة الهجرية .

مبدأ الشمول
أو العمومية

ومفاده عمومية شمول الموازنة لكافة النفقات والإيرادات الخاصة بها ، أي أن كل الإيـرادات المقرر تحصيلها في الموازنة تقابل تمويل كافة النفقات المعتمد تخصيصها في هذه الموازنة ويعني هذا المبدأ أيضاً أن النفقات والإيرادات العامة يجب أن تظهر بصورتيهما الكاملتين كإجمالية النفقات وإجمالية الإيرادات بشكلها التفصيلي . ويتضح من هذا المبدأ أيضاً أنه لا يجوز أن تكون هناك عمليات تختص بالإيرادات العامة والنفقات العامة التي يتم تنفيذها خارج الموازنة . ويتحتم طبقاً لهذا المبدأ قيد جميع الايرادات بما فيها التبرعات والهبات الموجهة إلى الدولة ، حتى لو خصصت لأعمال خاصة في حسابات إيرادات الموازنة ، كذلك قيد جميع النفقات في حسابات نفقات الموازنة .

ونتيجة لتطبيق هذا المبدأ ، لا يجوز إجراء أي نوع من المقاصة بين أي نوع من النفقات مقابل إيراد معين ، فلا يجوز مثلا حسم النفقات التي يتم صرفها على نشاط معين من حصيلة الإيرادات التي يتم الحصول عليها نتيجة لتنفيذ ذلك النشاط لإظهار صافي الإيرادات الخاصة بذلك النشاط .

ويرى مؤيدو تطبيق هذا المبدأ أنه يدعم رقابة السلطات العليا والتشريعية على أعمال الحكومة أو الإدارة العامة ذات العلاقة بذلك النشاط ، ويساعد على تطبيق الرقابة بشكل دقيق وواضح ، وذلك بالتعرف على المركز المالي للحكومة ومجرى وحجم الإيرادات من جهة والنفقات من جهة أخرى ، خاصة وأن المبدأ يشترط إعتماد تفاصيل النفقات وتقدير الإيرادات في جانبي الموازنة ـ الإيرادات والنفقات - وذلك عند إعداد الموازنة والمصادقة عليها .

وقد حرصت مختلف تشريعات الموازنة نة في دول العالم على تبني هذا المبدأ ، سواء في الدول المتقدمة منها أو النامية ، مع بعض الاستثناءات الضرورية التي أوردتها هذه التشريعات كل حسبما اقتضتها التنظيمات المالية والحسابية .

وفيما يلي نورد بعضاً من الأحكام الصادرة بشأن إقرار هذا المبدأ في تشريعات أنظمة الموازنات والحسابات في دول أجنبية وعربية .

فقد نص على مبدأ وحدة وشمول الموازنة(Unity And Completeness) قانون موازنة ألمانيا الأتحادية في المادة الثامنة منه ، وذلك بقوله : إن الموازنة ، لا تحتوي على أية موازنات خاصة أو موازنات فرعية لجهات إدارية ، وإنما تدرج في جانب الموارد العامة جميع موارد الدولة أياً كانت مصادرها ، سيادية كانت أو ائتمانية أو غيرها لمواجهة جانب النفقات التي تدرج فيه جميع نفقات الدولة دون تفرقه ، ومؤدى ذلك عدم تجنيب أية إيرادات بعيداً عن الموازنة لمواجهة نفقات يتم صرفها لأغراض معينة .

ويرتبط ذلك بطبيعة الحال بأن يتم تقدير الإيرادات على أساس إجمالي بما يتوقع تحصيله من الإيرادات العامة ، دون أن يجري أي حسم منه مقابل النفقات التي تصرف لأغراض الحصول علي أي من هذه الإيرادات ، وتسجيل صافي الفرق في الموازنة .

وهناك بعض الاستثنائات المطبقة حالياً على هذا المبدأ ، كالإستثناء المطبق على حصيلة القروض حيث يدرج صافي هذه الحصيلة بعد طرح اقساط سداد القروض السابق الحصول عليها ، وكذلك يدرج صافي الإقراض بعد طرح أقساط إسترداد القروض السابقة منها . وعلى هذا الأساس يظهر في الموازنة صافي المديونية أو الدائنة للخزينة العامة [1] .

ويأخذ نظام إعداد الموازنة الفيدرالية في الولايات المتحدة الأميركية بمبدأ الشمولية ، حيث تعنى هذه الموازنة بوضع أولويات في إعتماد التخصيصات من بين البدائل ، ومن أجل ذلك يصبح من الضروري كفالة الرؤية الشمولية لبرامج الانفاق الحكومي ، هذا إضافة إلى أن الشمولية تعتبر من مستلزمات تأمين رقابة الكونجرس ، وتقييم أثر عمليات الموازنة على النشاط الأقتصادي ، وقد أدت النظرة الشمولية إلى الموازنة ، وإلى تقليص عمليات التمويل التي كانت تتم خارج الموازنة حيث انضم مثل هذا التمويل إلى حسابات الموازنة .

وقد أخذت أنظمة موازنات الدول العربية الآتية بمبدأ الشمولية :

الأردن : نص الدستور الأردني في المادة (115) منه على ما يلي :

« جميع ما يقبض من الضرائب وغيرها من واردات الدولة يجب أن يؤدي إلى الخزينة المالية ، وأن يدخل ضمن موازنة الدولة ، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك » . وإن كان هناك بعض الاستثناءات التي أوردها القانون على هذا المبدأ .

---

(1) ـ بحث إعداد الموازنة العامة في جمهورية المانيا الإتحادية ، محمد حامد إبراهيم ، سابق الإشارة إليه .

البحرين : ينص قانون موازنة البحرين رقم (1) لسنة 1971 على ما يلي :
« تشتمل الميزانية العامة للدولة على جميع الإيرادات المقدر تحصيلها وجميع المصروفات المقدر إنفاقها بواسطة الوزارات والإدارات خلال السنة المالية » .

لبنان : وكرس قانون المحاسبة العمومية في لبنان في المادة(51) منه على الأخذ بمبدأ الشمولية أيضاً ، إلا في حالات إستثنائية .

سوريا : ينص القانون المالي الأساسي السوري رقم (92) لسنة 1967 في المادة (4) منه على « أن تدخل الوزارات والمؤسسات العامة ذات الطابع الإداري في الموازنة العامة للدولة جميع نفقاتها وإيراداتها» وترد عليه بعض الإستثناءات بالنسبة للمؤسسات ذات الطابع الإقتصادي والإدارات المحلية وغيرها .

ليبيا : وفي قانون ليبيا تنص الفقرة الخاصة بمبدأ الشمول على أن تشمل الميزانية جميع الإيرادات المتوقع تحصيلها والمصروفات الجائز إنفاقها خلال السنة المالية .

تونس : وينص القانون الأساسي للميزانية لسنة1967(الفصل 15) في تونس بالنسبة لميزانية الدولة « إن المقابيض ترسم في الحسابات بجملتها بدون مقاصة بالمصاريف كما لا يمكن لرؤساء الإدارات الترفيع في الاعتمادات المفتوحة بالميزانية بأي مورد آخر » .

العراق: ينص قانون أصول المحاسبات العامة في العراق المادة (22) منه « يتحتم قيد جميع الواردات بما فيها التبرعات والهبات إيراداً في الحسابات وكذلك تقيد مصاريف التحصيل والإدارة وجميع ما يتفرع من ذلك من النفقات مصروفا في الحسابات ولا يجوز في حال من الأحوال تنزيل قسم من المصروفات أو كلها من أصل الواردات وقيد الصافي إيراداً » .

مصر : وينص قانون الموازنة للدولة في مصر رقم (53) لسنة 1973 في المادة الثالثة على ما يلي :

« تشمل الموازنة العامة للدولة جميع الاستخدامات والموارد لأوجه نشاط الدولة التي يقوم بها كل من الجهاز الإداري ووحدات الإدارة والهيئات العامة والمؤسسات العامة (قبل إلغائها) وصناديق التمويل الخاصة وأية أجهزة أو وحدات عامة أخرى يصدر بها قرار من رئيس مجلس الوزراء» .

المغرب : وأقر القانون الأساسي للمالية الصادر سنة 1972 في المغرب في الفصل التاسع عشر فيه على «أن يباشر قبض المحصولات بكامله دون مقاصته بين المداخيل والنفقات العمومية» .

الكويت : أما قانون موازنة الدولة في الكويت المرسوم الأميري رقم(1) لسنة 1960 فتنص المادة الأولى منه « تشتمل الميزانية العامة للدول عل جميع الإيرادات

المقدر تحصيلها وجميع المصروفات المقدر إنفاقها بواسطة دوائر الحكومة ومصالحها في مدى السنة المالية » .

اليمن الشمالية : وفي نظام موازنة الدولة للجمهورية العربية اليمنية تشتمل الميزانية على جميع الأعتمادات المالية الخاصة بالوزارات والمصالح والهيئات العامة الخدمية والأجهزة المركزية ووحدات الإدارة المحلية والأقسام العامة التي ترصد لأغراض معينة ، كما تشتمل على جميع الإيرادات العامة للدولة .

مبدأ عدم التخصيص

مبدأ الشيوع

لقد لاحظنا أن مبدأ الشمول (العمومية) يقضي بأن تتضمن الموازنة جميع الإيرادات العامة من جهة ، وجميع النفقات من جهة أخرى ، دون مقاصة بين الإيرادات والنفقات ، ودون أن يبقى أي من هذه الإيرادات أو النفقات خارج الموازنة بحسابات خاصة . وأن مبدأ عدم التخصيص ينصب على جانب الإيرادات بعدم تخصيص إيراد معين مقابل إنفاق معين ، حتى لو تم ذلك في إطار الموازنة العامة . وبمقتضى هذا المبدأ يجب أن تكون الإيرادات العامة والنفقات العامة مشاعة في الموازنة ، دون إجراء تحديدات متقابلة بين إيراد معين لمقابلة إنفاق معين ، وبذلك فإن هذا المبدأ يشترط أن يغطي مجموع الواردات مجموع النفقات على وجه الشيوع . فلا يجوز مثلاً تخصيص إيرادات رسوم سيارات النقل للإنفاق على بناء الجسور أو تخصيص إيرادات ضرائب السجاير للإنفاق على مكافحة التدخين.

وقد وجد هذا المبدأ منذ قرون كثيرة وذلك لاعتبارات سياسية واجتماعية واقتصادية ، فمن الناحية السياسية : يقضي هذا المبدأ بعدم السماح للحكومة بالتحيز في تخصيص موارد للإنفاق على خدمات لصالح فئة معينة تمثل قوى سياسية أو أغلبية حاكمة . أو توجه الإيرادات لأغراض سياسية مختلفة كالأغراض الإنتخابية وغيرها .

ومن الناحية الاجتماعية : فإن تخصيص الإيرادات قد يهدد التضامن الاجتماعي ويزيد من حدة التمييز الطبقي والطائفي ، إضافة إلى عدم المساواة بتلقي الخدمات العامة بالشكل الجماهيري . كما يخالف تخصيص الإيرادات لنفقات معينة مبدأ عمومية الموارد الضريبية مقابل عمومية الخدمات .

أما من الناحية الإقتصادية : فكانت النظرة بشأن تخصيص الإيرادات لإنفاق معين أنه يساعد على الإشراف في الإنفاق في حالة وفرة الإيرادات وضيق مجرى ومجالات الإنفاق المقابل لهذه الإيرادات ، مما يؤدي إلى عدم ترشيد الإنفاق أو الإسراف فيه . أو قد تؤدي قلة الإيرادات إلى قصور في تحقيق فاعلية الإنفاق بالشكل المطلوب، وبالتالي قد يؤدي ذلك إلى تحمل الإيرادات الأخرى عبء تمويل الإنفاق المخصص .

ومن الناحية المحاسبية : فإن الأخذ بمبدأ التخصيص يؤدي إلى عمليات حسابية فرعية كثيرة ومعقدة ، وبالتالي يؤدي إلى غموض وعدم وضوح الرؤية للحالة المالية للدولة .

وبالرغم من تلك المزايا التي كانت متفوقة في الماضي وفي ظل المفاهيم التقليدية، فقد تعرض مبدأ عدم التخصيص إلى الكثير من أوجه النقد ، ذلك بعد التطورات الحديثة في الإدارة وفي التخطيط المالي ، ونتيجة للتوسع الكبير لتدخل الدولة في الكثير من المجالات الاقتصادية والاجتماعية ، مما أدى إلى الخروج عن هذا المبدأ في العديد من المجالات ، وأهمها إدارة المرافق العامة والمشروعات الإقتصادية ، حتى إنتهى الأمر بهذه المجالات إلى استقلال موازناتها . كما أدت المفاهيم والمبادىء الجديدة الخاصة بفرض الضرائب والرسوم إلى فرض بعض الضرائب والرسوم لأغراض خدمات مقابلة للجمهور حيث يؤدي هذا الإسلوب إلى تخفيف المعارضة أو مقاومة دفع مثل هذه الضرائب متى ما شعر الجمهور بالنفع أو بالخدمات بالمقابل لها . فقد تفرض زيادة في الضريبة على السجاير ، ليتم إنفاق حصيلة هذه الزيادة لمكافحة التدخين أو لمعالجة أضرار التدخين كما تم تطبيق ذلك في سويسرا مثلاً ، أو قد تفرض رسوم المغادرة من المطارات الجوية لتنفق حصيلة هذه الرسوم على تحسين وتطوير الخدمات التي تقدم للمسافرين. أو قد يكون تخصيص الإيرادات مقابل نفقات معينة يشترطها المتبرع بأموال معينة إلى الحكومة لصرفها على خدمات أو منافع معينة . وتطبيقاً للإستثناء على قاعدة عدم التخصيص ، تقوم الحكومة إما بتسجيل ايرادات في حسابات الموازنة مقابل إعتمادات للنفقات المقابلة لها في جانب إعتمادات الموازنة ، تمشياً مع مبدأ الشمول ، مع الأخذ بطريقة التخصيص المقابل ، أو قد تضطر بفصل حسابات هذه الإيرادات والنفقات عن موازنة الدولة وتمنحها نمطاً من أنماط الموازنات الملحقة أو المستقلة ، أو تجعلها في إطار حسابات خاصة مرتبطة في خزينة الدولة خارج حسابات الموازنة العامة ، فإذا أقرت إدخال الايرادات المخصصة في الموازنة مقابل الإعتمادات المخصصة للإنفاق من هذه الإيرادات فتشير الموازنة في تبويب تقديرات الموازنة في جانبي الإيرادات والإعتمادات على هذا التخصيص بالآتي:

جانب الاعتمادات (النفقات)	جانب الإيرادات
- نفقات بناء مستشفى .	- تبرعات بناء مستشفى .
- نفقات مكافحة التدخين .	- حصيلة ضمائم ضريبة السجاير .
- نفقات تحسين خدمات المطارات .	- حصيلة رسوم المغادرة في المطارات .

ويجب عند هذا العرض أن يكون هناك توازن بين المبلغ المقدر تخصيصه للتمويل والمبلغ المعتمد للإنفاق . وتبعاً لهذا التخصيص يتم مسك حسابات التنفيذ خاصةبالتحصيل والإنفاق ضمن حسابات الخزينة .

وبالرغم من الانتقادات الموجهة إلى مبدأ عدم التخصيص (الشيوع) والاستثناءات التي طبقت خلافه ، فإن تشريعات الموازنات في الدول تنص من حيث المبدأ ، إما صراحة أو ضمناً ، على الأخذ بمبدأ عدم تخصيص الإيرادات لمقابلة نفقات معينة كما بينا في مقدمة هذا البحث .

فقانون الموازنة في ألمانيا الاتحادية أشار بأن لا تحتوي الموازنة على أية موازنات خاصة أو موازنات فرعية لجهات إدارية ، وإنما تدرج في جانب الإيرادات العامة جميع موارد الدولة أياً كانت مصادرها . ومع هذا فإن الإستثناءات على مبدأ الشيوع جاءت عندما اشترط القانون الخاص بحصيلة ضريبة البنزين ، تخصيص نصف هذه الحصيلة للصرف على إنشاء الطرق .

أما التشريعات في الدول العربية ، فقد أخذ معظمها باعتماد مبدأ عدم التخصيص بنص صريح أو بنصوص ضمنية عند النص على مبدأ الشمول والنص على الإستثناءات من هذا المبدأ بنصوص واضحة ونبين فيما يلي بعض الأمثلة على ذلك :

الأردن : ينص الدستور الأردني في المادة (115) منه على أنه :

« لا يخصص أي جزء من أموال الخزينة العامة ولا ينفق لأي غرض مهما كان نوعه إلا بقانون » .

أما الإستثناءات من هذا النص فقد جاءت بمقتضى قانونين :

القانون رقم (20) لسنة 1955 ، الذي اقر جباية ضريبة خاصة باسم ضريبة المعارف ، خصصت حصيلتها للانفاق على الأبنية المدرسية . أما الضريبة الاضافية المفروضة بموجب القانون رقم 25 لسنة 1966 والمخصصة حصيلتها للبلديات والجامعة الأردنية ، فقد نص قانون الموازنة لسنة 1977 على ضمها إلى الواردات العامة للدولة وتخصيص إعانة للبلديات والجامعة الأردنية في باب النفقات .

البحرين : نص قانون موازنة البحرين في المادة (16) منه على أنه « لا يجوز تخصيص أي إيراد من الإيرادات العامة لوجه معين من وجوه الصرف إلا بقانون » .

لبنان : ويأخذ القانون اللبناني بعدم تخصيص إيراد معين مقابل نفقات معينة إلا في الحالات التي نص عليها القانون ، كتخصيص معظم إيرادات اليانصيب الوطني للإنفاق على الإنعاش الإجتماعي ومجلس الإسكان ضمن موازنة اليانصيب الملحقة بالموازنة . وكتخصيص حصة الدولة من أرباح القمار في كازينو لبنان للفنادق وللبلديات الصغرى

وللتجهيز الساحي ، كما نص القانون على تخصيص بعض إيرادات لتسديد نفقات معينة .

سوريا : وأخذ القانون السوري بمبدأ عدم تخصيص الايرادات لتغطية نفقات معينة في المرسوم التشريعي رقم (92) لسنة 1967 المادة (6) ، كما نصت المادة (20) من النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الاداري الصادر بالمرسوم رقم 1811 في 26 / 8 / 1969 بأن «تعتبر من موارد الدولة جميع الأموال التي يقدمها الأفراد أو الأشخاص المعنيون لاجل المساهمة في نفقات ذات نفع عام دون ان يحددوا لانفاقها وجهاً خاصاً» .

ويرد على تطبيق هذا المبدأ استثناء في حالة استعمال المبالغ التي يوصي بها الأفراد أو الأشخاص المعنيون لغاية معينة وفقاً لارادة الموصى أو الواهب .

ليبيا : ويأخذ قانون الموازنة في ليبيا بمبدأ عدم التخصيص ولا يوجد خروج عن هذا المبدأ داخل إعتمادات الموازنة العامة .

تونس: يأخذ القانون الأساسي للموازنة في تونس بمبدأ عدم التخصيص طبقاً للفصل (16) منه حيث ينص على أن «تستعمل جملة المقابيض لتسديد جملة المصاريف» . إلا أن هناك استثناءات على هذا المبدأ أقرها القانون في حالات معينة يقع فيها استعمال بعض المقابيض لتسديد بعض المصاريف .

العراق : ويأخذ العراق بمبدأ عدم التخصيص من حيث العموم ، إلا أنه أورد إستثنائات عليها بنص في القانون :

فقد نصت المادة السادسة من قانون أصول المحاسبات العامة رقم(28) لسنة 1940 وتعديلاته على « أن المبالغ التي يتبرع بها الأشخاص أو المؤسسات للقيام بأعمال معينة ولا يوجد محذور لدى الوزير المختص من قبولها ، تقيد إيراداً في الحسابات تحت أعداد خاصة بها وتصرف على الأعمال التي خصصت لها حصراً ، ولوزير المالية صلاحيةتزييد إعتمادات الفصول بنسبة المصروفات الواقعة من التبرعات ولا يحتاج ذلك إلى تشريع خاص .

كما يتم تخصيص حصيلة ضريبة العقار الأساسية ورسم المكس على البنزين ورسم التأمين الصحي في الأرياف ، لصالح البلديات والإدارات المحلية والصحية الريفية .

وتتولى القوانين الأخرى أيضاً إعتماد تخصيص بعض الإيرادات مقابل نفقات نوعية معينة كتخصيص جزء من إيرادات النفط لمشاريع التنمية القومية وهكذا .

مصر : وينص قانون الموازنة المصري رقم (73) لسنة 1973 في المادة التاسعة

منه على أنه «لا يجوز تخصيص مورد معين لمواجهة إستخدام محدد إلا في الأحوال الضرورية التي يصدر بها قرار من رئيس الجمهورية » .

ومن الحالات الإستثنائية التي يخصص فيها مورد معين لمقابلة مصروفاتمعينة:

ـ تخصيص رسم البنزين لأغراض رصف وصيانة الطرق .

ـ تحصيل رسم على القضايا خصص لبناء محاكم وزارة العادل .

الكويت : وينص قانون الموازنة العامة لدولة الكويت على أنه « لا يجوز بأي حال تخصيص أي إيراد من الإيرادات العامة لوجه معين من أوجه الصرف إلا بقانون »

اليمن الشمالية : وينص قانون موازنة اليمن الشمالية على « عدم تخصيص أي جانب من الإيرادات لمواجهة أية مصروفات خارجة عن الميزانية » .

وأخيراً لا بد لنا من التمييز بين أبعاد مبدأ الشمول (العمومية) ، ومبدأ عدم التخصيص (الشيوع) . فالأول ينصرف إلى جانبي الإيرادات والنفقات ويشترط أن تدخل جميع هذه الإيرادات والنفقات في إطار الموازنة ولا يعني ذلك عدم تخصيص إيراد معين لمقابلة نفقات معينة ما دام كل منهما قد أدخل في جانبي الموازنة تطبيقاً لهذا المبدأ . أما المبدأ الثاني (الشيوع) فينصرف إلى جانب الإيرادات ويشترط أن لا يتم تخصيص إيراد معين مقابل نفقات معينة حتى لو تم إدخال هذه الإيرادات في الموازنة وفقاً لمبدأ الشمول . ويعتبر هذان المبدآن متكاملين في التطبيق بالنسبة لإعداد وعرض الموازنة متى ما نص عليهما القانون .

مبدأ وحدة الموازنة

عند نشوء الموازنة وتكامل مفهومها في مراحلها التاريخية الأولى ، كما سبق أن ذكرنا في معرض بحث هذا النشوء ، كانت للدولة موازنة واحدة تقتصر على نفقات الأجهزة الرئيسية لإدارة الحكم ، وتشمل في الوقت نفسه نفقات الحاكم (الملك) وحاشيته ، كما تشمل من الناحية الأخرى الإيرادات التي يتم الحصول عليها من مختلف المجالات لتمويل هذه النفقات ، وبالتالي فليس في الدولة إلا موازنة واحدة .

إن مبدأ وحدة الموازنة قد إرتبط بمفهوم موازنة الدولة التي تنصرف إلى أجهزة الحكومة المركزية وتفرعاتها ، ولا يمتد هذا المبدأ إلى موازنات الحكومات والمحافظات المحلية أو المدن . لذلك فلا يعتبر وجود موازنات للحكم اللامركزي خروجاً عن مبدأ وحدة الموازنة أو إستثناء منه[1] .

لقد كان الهدف التقليدي من إقرار مبدأ وحدة الموازنة هو عدم السماح بتجزئة العمليات المالية الخاصة بأجهزة الدولة ، مما يؤدي إلى تشتيت وثائق هذه المعاملات ، ويعقد معرفة حقيقة الوضع المالي للحكومة . كما كان هذا المبدأ ينسجم في ذلك الحين مع المفهوم السائد من أن الموازنة العامة ما هي إلا مجرد تعبير رقمي عن نفقات وإيرادات الحكومة ، ولا شأن لها بالأهداف الاقتصادية والاجتماعية ، وإنما تتصرف في حدود المحافظة على الأمن وتصريف أمور الدولة في إطار من الحيادية وعدم تدخلها في الحياة الإقتصادية .

ويستند مبدأ وحدة الموازنة على أساس مفهوم وحدة الحكومة ووظائفها المتكاملة ، ووحدة إيراداتها المتنوعة التي تسخرها لتمويل نفقاتها المختلفة ، مما يستوجب عرض وظائف الدولة وأعمالها بشكل موحد وواضح على السلطة التشريعية ،

---

(1) ـ راجع ـ المالية العامة للدولة ـ قطب إبراهيم ـ سابق الإشارة إليه .

وذلك للتعرف من خلال مثل هذا العرض على مدى التضحيات المفروضة على المواطنين ، والتي تتمثل في الضرائب التي يدفعونها والخدمات العامة التي يتلقونها ، واتجاهات السياسة العامة للحكومة من خلال بيانات هذه الموازنة .

وبعد عقد الثلاثينات من هذا القرن ، ونتيجة لتطور الفكر المالي في إطار تطور النظرية الإقتصادية في مفهومها الحديث ، التي تضمنت دعوتها إلى إقرار مبدأ تدخل الحكومة في الإقتصاد العام ، فقد أصبح تطبيق مبدأ وحدة الموازنة لا يتلاءم مع تعدد وظائف الدولة . ومنذ ذلك الحين بدأ الخروج عن تطبيق هذا المبدأ لكي يتلاءم مع تعدد وتشعب إختصاصات الدولة ، واتساع مجالات نشاطاتها في مختلف جوانب الحياة العامة . وتبع ذلك ظهور مفاهيم الادارة اللامركزية[1]، مما أدى إلى قيام أجهزة مستقلة عن الأجهزة المركزية للحكومة ، لتباشر سلطات إدارية في مجالات متخصصة وفقاً لضوابط تشريعية معينة . ورافق ذلك منح الادارات اللامركزية الشخصية المعنوية والاستقلال المالي ، مما استوجب ذلك استقلال هذه الادارات بموازنات خاصة بها ، وأخذت هذه الموازنات المستقلة أنماطاً واسماء مختلفة ، كالموازنات الاستثمارية الخاصة بالمشروعات الاقتصادية أو الرأسمالية او الملحقة أو المستقلة أو الاستثنائية أو الخاصة ، أو التكميلية ، كل ذلك إضافة إلى موازنة الجهاز المركزي للحكومة ، والتي يطلق عليها أحياناً الموازنة العامة أو الموازنة الاعتيادية أو الموازنة الجارية .

وبعد ظهور مبادىء التخطيط الشامل للإقتصاد القومي ، ومحاولات تطبيقية في الكثير من الدول النامية منذ بداية الخمسينات من هذا القرن، برزت مشاكل تطبيق هذا التخطيط بسبب تعدد الموازنات في الدولة الواحدة ، واتضح من تعدد الموازنات أنه لا يتلاءم مع منهج التخطيط الشامل وأهدافه وذلك للأسباب التالية[2] :

1 ـ إن التعدد لا يوضح المركز المالي والنقدي للدولة في السنة المالية الواحدة .

2 ـ إنه لا يساعد على إعطاء الصورة الكاملة للإنفاق العام ومصادر التمويل .

3 ـ إن أسلوب تعدد الموازنات لا ينسجم وأسلوب التخطيط الشامل ، ذلك لأن الموازنة

---

(1) ـ ويقول العالم الفرنسي لوفنبرجر إن مبدأ الوحدة لم يعد يتلاءم والتطورات السياسة والإقتصادية التي طرأت على جميع البلدان . فقد كان هذا المبدأ مقبولاً ووافياً بالغاية المتوخاة منه عندما كانت وظائف الدولة محدودة ونفقاتها قليلة ، أما وقد إتسعت وظائف الدولة وتضخمت نفقاتها ، فلم يعد مبدأ وحدة الموازنة مقبولاً ولا نافعاً . (كتاب المالية العامة) حسن عواضة ص 73

(2) ـ محاضرات الدكتور سعدي إبراهيم وكيل وزارة المالية ـ بغداد عام 1967

بجانبيها النفقات والإيرادات تعتبر إحدى الأدوات الرئيسية للتخطيط المالي الشامل ، وانعكاساً للتخطيط الإقتصادي لتحقيق أهداف التنمية القومية .

4 ـ إن تعدد الموازنات واستقلالها يعني تعدد مراكز التخطيط الجزئي المستقل ، مما يؤدي إلى فقدان التنسيق والتخطيط المالي الموحد على مستوى الدولة ، نتيجة لفقدان سلطة مركزية تتولى مثل هذا التخطيط .

5 ـ إن تعدد الموازنات يؤدي إلى فقدان تخطيط الإنفاق في المجالين الإستهلاكي والإستثماري على مستوى الإقتصاد القومي .

النظرة الحديثة إلى مبدأ وحدة الموازنة :

ونتيجة لمزايا وحدة الموازنة من جهة وتعددها من جهة أخرى ، وللمآخذ التي أثيرت على كل من هذين الأسلوبين ، فقد حاول المهتمون بالتخطيط القومي المالي والإقتصادي إيجاد صيغة جديدة تضمن تحقيق متطلبات وحدة الموازنة من جهة ، وتعترف في الوقت نفسه باتجاهات تعدد الموازنات من الجهة الأخرى حفاظاً على الإستقلال المالي والإداري للمؤسسات العامة ، التي إتسع نطاقها واختلفت طبيعة أعمالها واختصاصاتها . وعلى هذا الأساس يرى البعض أن يتم تحقيق تخطيط الموازنات في إطار موازنة موحدة للدولة ، أي أن يتم تخطيط ووضع الموازنات في إطار موحد ليعطي الصورة الصادقة عن حجم الإنفاق الحكومي والإيرادات العامة ، ولتخدم بشكلها الموحد هذا أهداف التخطيط الشامل ، وتوضح بنفس الوقت مناهج الأعمال والخدمات التي تتولى الحكومة تنفيذها عن طريق مختلف أجهزتها ومؤسساتها ، دون أن يؤدي هذا التوحيد إلى دمج وصهر نفقات الدولة وإيراداتها في بوتقة واحدة ، كما هو الحال في تطبيق مبدأ وحدة الموازنة .

لقد أخذ بمبدأ تطبيق الموازنة الموحدة الذي يستهدف العمل على تخطيط الموازنات على المستوى المركزي في الدولة ، والتنفيذ اللامركزي للإدارات المعنية بتلك الموازنات في الكثير من الدول ، وبخاصة تلك التي تتبنى أسلوب التخطيط القومي . وقد تباين أسلوب تطبيق الموازنة الموحدة هذا نتيجة لتباين مستوى ومركزية العلاقة بين الموازنة المركزية للحكومة والموازنات المستقلة الأخرى ، من حيث طرق التشريع والتخطيط والتنفيذ ، وذلك طبقاً لاختلاف التنظيمات السياسية والإجتماعية والإقتصادية التي تتبعها الدول . ونوضح فيما يلي نماذج من هذا التطبيق .

الموازنة الموحدة في دول المعسكر الإشتراكي :

تطبق دول المعسكر الإشتراكي بعامة والإتحاد السوفياتي بخاصة مبدأ وحدة موازنة الدولة وشمولها من جهة ، ومبدأ فصل مالية منشآت الدولة من جهة أخرى ، ولا يعني إتباع مبدأ وحدة الموازنة وجود موازنة وحيدة لها صفة جامعة لكل النفقات والإيرادات بشكلها التفصيلي ، كما هو الحال في تطبيق مبدأ وحدة الموازنة ، إلا أن كل نشاط مالي في الدولة يكون على الأقل مرتبطاً بموازنة الدولة . فالموازنات الخاصة بالنشاطات ذات الطبيعة المعينة إما أن تتلقى المنح أو التمويل من الموازنة العامة ، أو أنها تمول الموازنة العامة بالإيرادات ، ويتم هذا الارتباط بين الموازنة العامة والموازنات المختلفة على مبدأين : الأول ، مبدأ الشمول وهو المبدأ الذي يتضمن إدخال جميع النفقات والإيرادات في الموازنة الواحدة وهي موازنة الدولة المركزية ، ويشمل ذلك كل نشاط مالي يتعلق بالأجهزة والمؤسسات الخاصة بالدولة المركزية والذي يجب أن يدخل كاملاً في هذه الموازنة ، كالنشاط المالي الخاص بالحقل الإجتماعي والثقافي والإدارة المالية والدفاع الوطني وكل ما يتعلق بالدين العام . أما المبدأ الثاني فهو مبدأ الصوافي ، حيث تتمتع الموازنات الخاصة بالمؤسسات العامة بمزية الإستقلال المالي في إطار النظام الإقتصادي العام ، وتتولى موازنة الدولة تدعيم تلك الموازنات بالمعونات المالية أو بتحويل الفائض المالي لتلك الموازنات إلى الموازنة العامة وفقاً لطرق تحويلية مختلفة . وتتمثل بعض هذه التحويلات في إستقطاعات لصالح موازنة الدولة وهي :

1 ـ الإستقطاعات المختلفة من رقم الأعمال .

2 ـ الإستقطاعات من مخصصات الأجور .

3 ـ الإستقطاعات من الأرباح .

4 ـ الإستقطاعات من الأموال الفائضة .

ومن خلال مبدأ تمويل الموازنات الفرعية للموازنة المركزية وبالعكس، يؤمن مبدأ وحدة تخطيط النظام المالي للدولة الإشتراكية في إطار مجموعات تضم كل الموازنات ، من المراتب الدنيا للتقسيم الإداري والمؤسسات حتى المراتب العليا للمناطق والمحافظات ثم الجمهوريات فالموازنة الأتحادية المركزية .

الموازنة في الدول ذات الإقتصاد المختلط :

تتفاوت درجة مركزية التخطيط المالي ، وبالتالي مركزية تخطيط الموازنات ، ومدى إرتباط الموازنات الفرعية الخاصة بالمؤسسات العامة والإدارات المختلفة المستقلة بالموازنة المركزية إلى المدى الذي تطبق فيه كل دولة أسلوب التخطيط القومي المركزي ، والمدى الذي تتمتع به مؤسسات القطاع العام بالإستقلال المالي وبنوع إرتباط موازناتها بالموازنة المركزية .

أنظمة الموازنات في الدول العربية ومبدأ وحدة الموازنة :

المملكة الأردنية الهاشمية : نص الدستور الأردني على وجود موازنة واحدة للدولة تصدر بقانون سنوي يسمى قانون الموازنة العامة . إلا أن الدستور أجاز تخصيص بعض الواردات لمجابهة نفقات معينة وفقاً لقانون خاص يصدر بهذا التخصيص ، ونتيجة لهذه الإجازة فقد أنشىء عدد من المؤسسات العامة ومنحت إستقلالاً مالياً وإدارياً وأعدت لها موازنات مستقلة عن موازنة الدولة . كما يتم إعداد موازنات المجالس البلدية مستقلة عن موازنة الدولة .

دولة البحرين : تتألف موازنة دولة البحرين من الموازنة العامة وموازنات ملحقة ، كموازنة شركة النفط الوطنية ، وموازنة الهيئة العامة لصندوق التقاعد ، وموازنة الهيئة العامة للتأمينات الإجتماعية ، وموازنة مؤسسة نقد البحرين إضافة إلى موازنات البلديات .

الجمهورية اللبنانية : يأخذ لبنان هو الآخر بمبدأ وحدة الموازنة من حيث العموم، إلا انه يطبق بالوقت ذاته إستثناءات في تعدد الموازنة ، فهناك موازنات ملحقة تخص بعض الإدارات العامة ، وموازنات مستقلة تخص بعض المؤسسات العامة التي تتمتع باستقلال مالي وشخصية معنوية .

فمن الموازنات الملحقة ؛ موازنة المديرية العامة للبرق والهاتف ، وموازنة مديرية اليانصيب الوطني ، وموازنة مكتب الحبوب والشمندر السكري . أما موازنات المؤسسات العامة فمنها موازنات مصلحة كهرباء لبنان ومصالح المياه ، ومصلحة الإنعاش الإجتماعي ، ومصلحة الأبحاث العلمية الزراعية إضافة إلى موازنات البلديات .

الجمهورية السورية : ليس في سوريا موازنة واحدة وإنما هناك العديد من أنواع الموازنات ، فبالإضافة إلى الموازنة العامة للدولة هناك الموازنة الإستثنائية الخاصة

بالمشروعات الإقتصادية والعمرانية ، والموازنات الملحقة التي تخص بعض الإدارات أو المصالح العامة التي لا تتمتع بالشخصية المستقلة ، والموازنات المستقلة التي تخص المؤسسات العامة . إلا أن القانون المالي الأساسي رقم 92 لسنة 1967 أخذ بمفهوم الموازنة الموحدة وذلك بالنص على أن موازنة الدولة تتضمن :

- موازنة الوزارات والإدارات العامة .
- موازنات المؤسسات العامة ذات الطابع الإداري .
- موازنات المؤسسات العامة ذات الطابع الإقتصادي .
- موازنات الوحدات الإدارية المحلية .

وتنظم موازنة الوزارات والإدارات العامة وموازنات المؤسسات العامة ذات الطابع الإداري على أساس موحد . أما موازنات المؤسسات ذات الطابع الإقتصادي وموازنات الوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف فإنها ترتبط بموازنة الدولة العامة بفائضها السالب أو الموجب عن طريق تطبيق مبدأ الصوافي .

الجماهيرية الليبية : لا تطبق الجماهيرية الليبية هي الأخرى قاعدة وحدة الموازنة ، فهناك عدة موازنات منها الموازنة العامة التي تتضمن نفقات الجهاز الإداري الحكومي والإيرادات العامة ، والموازنات المستقلة الخاصة بالهيئات والمؤسسات العامة، حيث ترتبط هذه الموازنات بالموازنة العامة بمقدار الدعم المالي الممنوح لها ، أو بما تساهم بفائضها المالي في إيرادات الموازنة العامة . وهناك الموازنات الخاصة مثل موازنات صندوق الخدمات العمالية .

الجمهورية التونسية : تتعدد الموازنات في الجمهورية التونسية مثل تعدد الموازنات في الدول العربية الأخرى فهناك الموازنة العامة للدولة والتي تشتمل على :

1 ـ الموازنة الإعتيادية والتي تسمى بالعنوان الأول :

وتشتمل هذه الموازنة على الموازنات التالية :

- موازنة الجهاز الإداري الحكومي (الوزارات)
- الموازنات الملحقة الخاصة بالمصالح (البريد والبرق والهاتف والإذاعة والتلفزة)
- موازنات المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية (الكليات ، معاهد التعليم الثانوي ، المستشفيات) .

2 ـ أما الموازنة الرئيسية الثانية فهي الموازنة الإستثمارية ، أو الرأسمالية والتي تعرف بموازنة التجهيز أو العنوان الثاني وتشتمل هذه الموازنة على الموازنات التالية :

(موازنات الجماعات العمومية المحلية ، وموازنات المؤسسات العمومية ذات الصبغة الصناعية والتجارية) ، وجميع هذه الموازنات مستقلة عن الموازنة العامة للدولة .

الجمهورية العراقية : يأخذ العراق بمبدأ تعدد الموازنات أيضاً فالموازنات في الجمهورية العراقية هي :

1 ـ الموازنة الإعتيادية : وتشتمل على النفقات الجارية للوزارات والدوائر التابعة لها ، والمكلفة بتأدية الخدمات العامة ، وكذلك تشتمل هذه الموازنة على الإيرادات العامة وتمثل هذه الموازنة (موازنة الجهاز الحكومي) .

2 ـ موازنات المؤسسات العامة سواء كانت تزاول نشاطاً إقتصادياً أو تجارياً أو خدمياً ، وسواء كانت ترتبط بالموازنة الإعتيادية عن طريق ما تتلقاه من منح مالية أو تخضع لنفس القواعد التشريعية التي تخضع لها الموازنة الإعتيادية ، أو سواء كانت مستقلة عن الموازنة الإعتيادية .

3 ـ موازنة الخطة الإستثمارية السنوية والتي تشتمل على المشروعات الإستثمارية المقرر تنفيذها في إطار خطط التنمية القومية المتوسطة الأمد .

4 ـ مؤسسات المصارف ومؤسسات التأمين .

5 ـ موازنات الإدارات المحلية والبلديات .

مصر : تعرض الموازنة في مصر في صيغة مشروع قانون ربط الموازنة على شكل وثيقة تدرج فيها جميع النفقات والإيرادات ، والتي تمثل الموازنة العامة للدولة والتي تتكون في واقعها من عدة موازنات .

1 ـ الموازنة الجارية للخدمات وتشمل :

أ ـ موازنات جارية وتشمل :

ـ موازنة الحكومة المركزية .

ـ موازنة الحكم المحلي .

ـ موازنة الهيئات الخدمية .

ب ـ موازنة جارية للأعمال وتشتمل على :

ـ موازنة جارية للهيئات الإقتصادية .

2ـ الموازنة الرأسمالية :

وتنقسم هذه الموازنة إلى :

أ ـ الموازنات الرأسمالية للخدمات وتشتمل على :

ـ موازنة الحكومة المركزية .

ـ موازنة الحكم المحلي .

ـ موازنة الهيئات الخدمية .

ب ـ موازنة رأسمالية للأعمال وتشمل :

ـ موازنة الهيئات الإقتصادية .

المملكة المغربية : يطبق المغرب مبدأ الموازنة الموحدة من حيث العرض والتجميع . وذلك تطبيقاً لقانون مالية السنة ، إلا أنه يدخل في إطار هذه الموازنة موازنات متعددة هي: الموازنة العامة للدولة ، والموازنات الملحقة ، وكذلك الحسابات الخصوصية للخزينة .

ـ وهناك موازنات مستقلة خاصة بالحكم المحلي (موازنات الجماعات المحلية) .

ـ موازنات المؤسسات العمومية التي تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي .

دولة الكويت : تأخذ الكويت هي الأخرى بمبدأ تعدد الموازنات وهذا التعدد يندرج من حيث العموم تحت مجموعات ثلاث :

1ـ موازنة الجهاز الحكومي ـ الوزارات والإدارات الحكومية ـ.

2ـ الموازنات الملحقة مثل :

ـ موازنة مجلس الأمة .

ـ موازنة البلدية .

ـ موازنة إدارة نزع الملكية .

3 ـ الموازنات المستقلة مثل :

ـ موازنة ، بنك التسليف والادخار .

ـ موازنة منطقة الشعيبة الصناعية .

ـ موازنة جامعة الكويت .

ـ موازنة مؤسسة الخطوط الجوية الكويتية .

ـ موازنة البنك المركزي .

المملكة العربية السعودية : وفي المملكة العربية السعودية هناك إلى جانب الموازنة العامة للجهاز الحكومي للدولة، عدد كبير من الموازنات الملحقة والمستقلة وعلى سبيل المثال :

موازنة مصلحة معاشات التقاعد .

ـ موازنة معهد الإدارة العامة .

ـ موازنة جامعة الرياض .

ـ موازنة المؤسسة العامة للخطوط الجوية السعودية .

ـ موازنة المؤسسة العامة لخطوط المملكة .

مبدأ توازن الموازنة

يقصد بمبدأ توازن الموازنة العامة هو أن يتساوى مجموع النفقات الكلية للموازنة مع مجموع الإيرادات الكلية المقابلة لتغطية هذه النفقات ، أي أنه لا يزيد جانب النفقات على جانب الإيرادات ، فيكون هناك عجز في هذا التوازن . وأن لا يزيد جانب الإيرادات على جانب النفقات بحيث يكون هناك فائض في هذا التوازن . وكان هذا المبدأ من المبادىء المهمة عند الإقتصاديين التقليديين الذين كانوا يؤمنون بضرورة الحد من تدخل الدولة في الحياة الإقتصادية ، وأن تبقى سياسة الموازنة حيادية ضماناً لمذهب الإقتصاد الحر ، إذ أن التوازن الإقتصادي بحسب سياسات هذا المبدأ يتحقق دائماً وتلقائياً عند مستوى التشغيل الكامل أو العمالة الكاملة دونما تدخل من جانب الحكومة . ويرى أصحاب مبدأ توازن الموازنة بمعناه التقليدي أنه يتكامل بطبيعته مع مبدأ سنوية الموازنة ، لأنه يسعى إلى عدم ترحيل الأعباء المالية من السنوات السابقة إلى السنوات التالية .

وكان الإقتصاديون الأقدمون أصحاب المذهب الإقتصادي الكلاسيكي يخشون عدم التوازن ويعارضونه بشدة ، وبخاصة بتأكيدهم على عدم إبراز العجز في جانب التمويل مقابل النفقات العامة ، لأن الحكومة ستضطر في حالة مثل هذا العجز إلى الإقتراض أو إلى الإصدار النقدي أو إلى فرض ضرائب جديدة ، كما يرى هؤلاء الإقتصاديون أمثال آدم سميث أن الحكومة عندما تلجأ إلى الإقتراض فإنها ستسحب الأموال من الموارد المتاحة للإستثمار والإنتاج في التجارة والصناعة ، وأن الحكومة بطبيعتها مبذرة وأنها سوف تستخدم أموال القروض للأغراض الإستهلاكية ، أضف إلى ذلك أن الإقتراض يزيد من أعباء الموازنات في السنوات القادمة بما يتبعه من زيادة

(1) ـ بحث الإتجاهات الحديثة في إعداد الموازنة ، الدكتور أبو السعود السودة ـ المقدمة إلى مجلس الوحدة الإقتصادية ، نوفمبر 1977 ص 16

للضرائب لدفع فوائد القروض أو تسديدها ، كما أنه يحمل الأجيال القادمة أعباء مالية هم في غنى عنها وليس لهم يد فيها[1] .

أما نظرة هؤلاء الإقتصاديين إلى حصول الفائض بالموازنة نتيجة زيادة الإيرادات العامة على حاجة تغطية النفقات العامة، فإن مثل هذا الفائض يشجع الحكومة على التوسع بالإنفاق والإستهلاك والإعتياد عليه مما يصعب التخلص منه ، وأن حصول مثل هذا الفائض ووجوده في خزينة الدولة يحرم الإقتصاد القومي من هذا الجزء من الأموال ويحجب إستخدامه في الإستثمار والإنتاج لعدم بقائه في أيدي الأفراد[2] .

مبدأ التوازن عند الإقتصاديين المحدثين :

يرى الإقتصاديون المحدثون أمثال (ميردال وكينز) أن النظرة التقليدية إلى مبدأ توازن الموازنة قد إستندت إلى فرضيات غير صحيحة ، عند إعتبارها أن التوازن الإقتصادي يتم من تلقاء نفسه دونما تدخل ، ويؤدي بالتالي إلى تحقيق العمالة الكاملة . ويرى الإقتصاديون المحدثون أن النقص في مستوى الطلب الكلي الفعلي يؤدي أحياناً إلى عدم تحقيق العمالة والتشغيل الكامل للإنتاج على المستوى القومي بكامل طاقته . ويؤكد أصحاب هذا الرأي على مبالغة التقليديين في أخطار تنظيم الموازنة بالعجز المالي كما هو الحال في مبالغتهم في مزايا توازنها . وهم يجيبون أن تغطية عجز الموازنة عن طريق الإقتراض لا يعني أن الدولة ستتحمل أعباء مالية يصعب عليها تحملها ، فالعبرة عندهم في المجال الذي يتم به إستخدام أموال القروض . فإذا كان هذا الإستخدام سيتم لأغراض الإنتاج والمجالات الإستثمارية التي تؤدي إلى زيادة الدخل القومي فإن ذلك سيؤدي إلى مضاعفة الإستثمار .

ويستخلص من رأي هؤلاء الإقتصاديين أن التوازن فى الموازنة لا يخدم الإقتصاد العام في حالات كثيرة ، واعتبروا الموازنة وسيلة لمحاربة التضخم أو الكساد ، ووسيلة لتوازن التقلبات الإقتصادية ومساندة وتدعيم فعاليات الخطة الإقتصادية القومية للوصول إلى أهدافها في التنمية . وبهذا ينصرف تأكيدهم إلى توازن الإقتصاد القومي وتحقيقه وليس إلى توازن الموازنة[3] .

---

(1) بحث الاتجاهات الحديثة في اعداد الموازنة المقدم الى مجلس الوحدة الاقتصادية ،نوفنبر 1977 ص 16 ـ الدكتور أبو السعود السودة .

(2) ـ أنظر كتاب الموازنة العامة ـ قطب إبراهيم ، ص 66 سابق الإشارة إليه . وكذلك بحث الإتجاهات الحديثة للموازنة ـ الدكتور أبو السعود السودة سابق الإشارة إليه ص 16

(3) ـ أنظر الإتجاهات الحديثة لإعداد الموازنة ـ بحث مجلس الوحدة الإقتصادية ، الدكتور أبو السعود السودة . سابق الإشارة إليه . وكذلك « المالية العامة » للدكتور حسن عواضة ص 319 .

وعلى أساس هذه النظرة ظهرت نظريتان : نظرية عجز الموازنة المقصود ، ونظرية موازنة الدورة الإقتصادية .

نظرية العجز المقصود للموازنة :

تدعو هذه النظرية إلى إستخدام الموازنة باعتبارها أداة مهمة لتوجيه السياسة المالية ، وذلك من خلال تدخل نفقاتها العامة أو إيراداتها العامة للتغلب على حالة الإقتصاد القومي وأزماته . ففي ظروف أزمات الكساد الإقتصادي تنظم الموازنة بعجز عن طريق التوسع في الإنفاق العام ، وتوجيه الدعم إلى النشاط الإقتصادي والتوسع في الإستثمار والإنتاج ، والعمل على تخفيف الأعباء الضريبية مما يؤدي إلى تقليل حجم الموارد المتحصلة والمقتطعة من دخول الأفراد والشركات لفسح المجال لهم لاستخدام هذه الدخول للتوسع في الإنفاق الإقتصادي ، ونتيجة للتوسع بالإنفاق والتقليص بالاقتطاع الضريبي تساعد الحكومة على زيادة الطلب الكلي الفعلي نتيجة لتوفر الأموال وتداولها في الإقتصاد القومي . ويرى أصحاب هذه النظرية أيضاً أن هذه السياسة المنظمة بعجز في توازن الموازنة تعتبر سياسة مؤقتة لمعالجة حالة التوازن الإقتصادي ثم العودة إلى توازن الموازنة بعد تحقيق معالجة هذه الحالة . ومن الملاحظ أن توازن الموازنة هو الأصل أيضاً عند هؤلاء الإقتصاديين ، إلا أنهم يرون أن لا يكون هذا التوازن على حساب عدم التوازن الإقتصادي وإنما يتطابق معه ، كما أن تنظيم الموازنة بعجز لا يجب أن يكون تنظيماً دائماً ومستمراً ، وإنما يستخدم فقط في بعض الحالات كوسيلة للإنماء الإقتصادي ، وحل أزمات طارئة .

وقد لاحظ الإقتصاديون أن إستخدام العجز المقصود ليس بالأمر السهل ، حيث يتطلب وجود تنظيم وتخطيط للموازنة على درجة عالية من الدقة ، وإلمام واضح بالأحوال الإقتصادية ومؤثراتها . ويقول جان هوجندورن بهذا الصدد « فقد يكون توازن الموازنة هو الشيء المطلوب للإقتصاد بالضبط عندما لا تكون هناك إتجاهات تضخمية مع توظيف كامل والإدخار والإستثمار متساويان . ولكن الموازنة ليست علاجاً للكساد أو التضخم ويمكن أن تزيد من تردي البلاد في هاتين الحالتين غير السعيدتين إذا ما أستخدمت بطريقة غير حكيمة[1] » .

---

(1) ـ كتاب إدارة الإقتصاد الحديث ـ تأليف جان هو جندورن 1975 ترجمة الدكتور أحمد حمودة ـ مكتبة الوعي العربي ، ص 215

نظرية موازنة الدورة الإقتصادية :

وهذه النظرية هي الأخرى تدعو إلى تحقيق التوازن الإقتصادي القومي ، واستخدام الموازنة كإحدى الوسائل التي تؤدي إلى تحقيق التوازن والتضحية بمبدأ توازن الموازنة لتحقيق هذا الغرض . إلا أن هذه النظرية تربط بين أتباع سياسة العجز في الموازنة مع المدى الزمني للدورة الإقتصادية التي قد تمتد هذه إلى عدد من السنوات يبلغ في المتوسط خمس أو سبع سنوات ، ويكون دور الموازنة هو السير في إتجاه معاكس للتيار السائد في الإقتصاد القومي خلال الدورة الإقتصادية ، وذلك في مقاومته عوامل التضخم في أوقات الرخاء الإقتصادي عن طريق سياسة تقليل الإنفاق وزيادة عبء الضرائب ، أي إستخدام سياسة في تنظيم الموازنة بالفائض وتكوين فائض أو إحتياطي . أما إذا كانت الدورة الإقتصادية تتسم بالكساد والبطالة فتنظم الموازنة بالعجز وزيادة الإنفاق والتخفيف من عبء الضرائب لتدعيم زيادة الطلب الفعلي بما يوفره هذا الإنفاق والجزء المتروك في الإقتطاع الضريبي من دخول بيد الأفراد . ومن الملاحظ أن هذه النظرية تستلزم أن تنظم الموازنات في إطار سياسة العجز أو الفائض وفقاً لمستلزمات الدورة الإقتصادية على عدد من السنوات ، وبالتالي فإن السنوات التي تنظم فيها الموازنة بالفائض سيستخدم هذا الفائض لتغطية العجز في السنوات التي تستخدم فيه الموازنة بالعجز .

مبدأ الصوافي

يقضي هذا المبدأ بأن ترصد النفقات والايرادات في الموازنة بعد أن يحسم من الايرادات ما يبذل في سبيلها من نفقات ، كما يحسم من النفقات ما يتوقع أن تحصله الادارة من ايرادات مقابلها ، أي أن يرصد في الموزنة صافي الايرادات بعد طرح ما يصرف عن تحصيلها من نفقات ، وصافي النفقات بعد طرح ما يتوقع تحصيله من ايرادات مقابلها . فاذا كان على الادارة أن تجمع رسوماً معينة مثلاً وأن حصيلة هذه الرسوم تقدر ب ـ 000 , 100 دينار ، والنفقات التي تبذل عن جبايتها 10000 دينار فان صافي الايرادات الذي يرصد في الموازنة في جانب الايرادات هو000 , 90 دينار وعندها لا يرصد في جانب النفقات اعتمادات للجباية التي تبلغ 10000 دينار . وفي الحالة الأخرى الخاصة بالنفقات اذا كان نشاط معين للادارة يتطلب تكلفة قدرها 50000 دينار وأن هذا النشاط سيحقق ايراداً قدره 20000 دينار ، فان ما يرصد في الموازنة في جانب النفقات هو 30000 دينار ، ولا يرصد في جانب الايرادات تقديرات الايرادات 20000 دينار ، وقد كان هذا المبدأ مطبقاً قديماً في أنظمة موازنات الكثير من الدول الأجنبية ، إلا أن تطبيقه قد تضاءل في الوقت الحاضر نظراً للإنتقادات الكثيرة الموجهة إلى هذا المبدأ . ومن أهم هذه الانتقادات :

1 ـ أن أتباع هذه الطريقة يؤدي إلى إخفاء الكثير من موارد الدولة نتيجة لعدم ظهورها بجانب إيرادات الموازنة بصورة كاملة بعد أن يتم حسم النفقات الخاصة بالإنفاق على جبايتها . كما أن النفقات لا تظهر بصورتها الكاملة في الموازنة بعد تنزيل الإيرادات المتأتية بسببها . وهذا ما يضعف رقابة السلطة التشريعية على كامل فعاليات الحكومة بالنسبة لنفقاتها وإيراداتها .

2 ـ أن أتباع هذه الطريقة يسهل التبذير من الناحية المالية ، وذلك بإخفاء تكاليف نفقات جباية الأموال عن طريق تنزيلها من الإيرادات المتوقع الحصول عليها ، دون ظهور حجم

هذه النفقات في الموازنة بصورة كاملة . وكذلك الحال بالنسبة لإخفاء بعض الإيرادات المتـوقع الحصول عليها نتيجة تنزيلها من النفقات الكلية ، ودون ظهور هذه الإيرادات في جانب الإيرادات في الموازنة ، ولذلك نجد أن معظم الدول في الوقت الحاضر يأخذ بمبدأ الشمول وهو مبدأ مغاير لمبدأ الصوافي كما سبق أن ذكرنا .

حالات تطبيق مبدأ الصوافي :

لا تزال هناك حالات معينة يتم فيها تطبيق مبدأ الصوافي ، الا أن هذا التطبيق كما يرى بعض كتاب المالية[1] يتم في عير المفهوم الأصلي لهذا المبدأ ،لأن تطبيقه لا يتم في إطار الموازنة العامة ، وإنما يتم لتنظيم العلاقة المالية بين هذه الموازنة والموازنات الأخرى ملحقة كانت أو مستقلة ، فيظهر صافي ايرادات الموازنات المستقلة أو الملحقة في جانب الايرادات في الموازنة العامة ، كما تظهر الاعتمادات المرصودة في جانب النفقات في الموازنة العامة لتغطية العجز في تلك الموازنات . ومن أمثلة هذا التطبيق :

1 ـ تنظيم العلاقة المالية بين موازنة الدول الإتحادية وموازنات الولايات كما هو الحال في الولايات المتحدة وسويسرا والإتحاد السوفياتي .

2 ـ تنظيم العلاقة المالية بين الإدارات الحكومية التي تتمتع بالإستقلال المالي وتنظم لنفسها موازنة ملحقة أو مستقلة ، ومن أمثلة ذلك موازنات مصلحة البريد ومصلحة الطرقات في إنجلترا ، والجامعات والسكك الحديدية في فرنسا .

أما تطبيق هذا المبدأ في الدول العربية فيتضح من الأمثلة التالية :

سوريا[2]

اوجبت المادة (5) من القانون المالي الأساسي «على المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي ، والوحدات الادارية المحلية ، ومديرية الأوقاف ، ان ترتبط بالموازنة العامة للدولة وفقاً لقاعدة الصوافي ، وذلك وفقاً للأسس التالية :

1 ـ يظهر في الموازنة العامة فائض الموازنة لكل من الجهات المشار إليها في هذه المادة ، ويمثل هذا الفائض الفرق بين نفقاتها وإيراداتها ، فإذا كان هذا الفائض موجباً يظهر في جانب النفقات في موازنة الجهة ويؤول إلى موازنةالدولة كإيراد، أما إذا كان سالباًفيظهر

---

(1) ـ أنظر المالية العامة ـ الدكتور حسن عواضة ، ص 65 سابق الإشارة إليه .

(2) ـ أنظر بحث إعداد الموازنة العامة في الجمهورية العربية السورية ـ عدنان الساطي ص 14 ، سابق الإشارة إليه .

في جانب إيرادات موازنة الجهة تحت بند العجز وتسدده الدولة بتخصيص إعانة من موازنة الدولة للجهة في جانب النفقات .

2 ـ ترد فوائض كل من مديريات الأوقاف والوحدات الإدارية المحلية على هيئة رقم إجمالي واحد في الموازنة العامة . فإذا كان الفائض سالباً ورد في فرع مستقل ضمن القسم المخصص للوزارة التي تتبعها هذه المديريات والوحدات ، أما إذا كان موجباً فيرد ضمن باب مستقل في جانب الإيرادات » .

لبنان :

ترتبط الموازنات الملحقة في لبنان بالموازنة العامة من حيث تنظيم العلاقة المالية بين هذه الموازنات والموازنة العامة ، فتظهر أرباح الموازنات الملحقة في جانب إيرادات الموازنة العامة ، وتظهر في جانب نفقات الموازنة العامة نفقات سد العجز الذي يظهر في تلك الموازنات .

المغرب :

يسمح التشريع المالي لسنة 1972 للوحدات الادارية في داخل الوزارات التي يكون من طبيعة أعمالها الحصول على ايرادات خاصة مقابل الخدمات التي تقدمها للمستفيدين ، بأن تغطي جزءاً من نفقاتها عن طريق هذه الأيرادات الخاصة ، وتبقى هذه الايرادات والنفقات التي تتم تغطيتها بها خارج قانون مالية السنة وعلى شكل حسابات مستقلة . ومن أمثلة هذه الوحدات الادارية : الوحدات الادارية في الجامعات التي تتولى إدارة البيوت الداخلية ، والوحدات الادارية المسؤولة عن الانتاجية في إدارة السجون[1] .

إن هذا التطبيق في حد ذاته خروج عن مبدأ الشمول المتبع في الموازنة العامة في المغرب وتطبيق قريب من مبدأ الصوافي مع بقاء حسابات الإيرادات وما يقابلها من نفقات خارج الموازنة العامة .

---

(1) ـ أنظر بحث الموازنة العامة في المغرب ـ السيد عبد الرحمن الشاوي ص 5 ، سابق الإشارة إليه .

القسم الثالث

أبعاد ومراحل دورة الموازنة
وعملية اعدادها والمصادقة عليها وتنفيذها

تقديم :

طبيعة أبعاد ومراحل دورة الموازنة :

تعارف معظم كتاب المالية العامة والموازنة العامة على تقسيم مراحل دورة الموازنة على وتيرة واحدة تقريباً ، حيث إعتبروا المراحل الرئيسية لدورة الموازنة أربعة أجملوها فيما يلي :

المرحلة الأولى : مرحلة الإعداد والعرض ، أو مرحلة التحضير أو الإعداد .

المرحلة الثانية : مرحلة مصادقة السلطة التشريعبة

المرحلة الثالثة : مرحلة التنفيذ .

المرحلة الرابعة : مرحلة المراجعة أو الرقابة على تنفيذ الموازنة .

إلا أني أختلف مع نمط تصنيف مراحل دورة الموازنة هذه ، وذلك بسيب الزمن الذي تتم فيه مراحل دورة الموازنة والتنظيم الموضوعي لكل دورة منها والسلطات المسؤولة التي يدخل في صلاحياتها تنفيذ أية دورة معينة من دوراتها . ولذلك فأنا أرى أن أية موازنة لا بد لها من أن تمر بمراحل من حيث الزمن أي الوقت الذي تتخذ فيه إجراءات معينة ذات طبيعة موضوعية مستقلة بذاتها . تمارسها جهة أو جهات معينة مختصة . وعلى أساس ذلك فإن المراحل المتكاملة لدورة الموازنة هي :

1 ـ إقرار الخطوط الأساسية لسياسة وأهداف الموازنة (وضع الأهداف) .

2 ـ مرحلة التحضير الدوري .

3 ـ مرحلة إعداد مشروع الموازنة .

4 ـ مرحلة التصديق والإعتماد .

5ـ مرحلة التنفيذ .

6ـ مرحلة الرقابة ومتابعة التنفيذ .

7ـ المرحلة الختامية وتقييم الأداء .

وعلى أساس تشخيص مراحل دورة الموازنة بالشكل الذي أوضحته أنفاً فقد أبرزت المرحلة المهمة الأولى التي يبنى عليها إعداد الموازنة وهي مرحلة وضع الخطوط العامة لسياسة وأهداف الموازنة . كما تجاوزت بهذا التشخيص الخلط بين التحضير والإعداد للموازنة ، إذ قد يسمى بعض الكتاب هذه المرحلة « تحضير الموازنة » بينما يسميها آخرون « إعداد الموازنة » أو قد يعبر عنها البعض بالتحضير والإعداد حيث تمثل عندهم جميعاً مرحلة واحدة تنتهي بإعداد الصيغة النهائية لمشروع قانون الموازنة وبياناته التفصيلية .

إن إعداد مشروع الموازنة تقوم به السلطة المالية المركزية للدولة ، وعادة هي وزارة المالية (جهاز الموازنة) ، وهذا الإعداد يختلف كل الإختلاف عن الإختصاص الثاني الذي أطلقت عليه (التحضير) الذي تقوم به الجهات التنفيذية كل فيما يتعلق بأجزاء الموازنة الخاص بها ، والذي يشكل جزءاً من مشروع الموازنة المتكامل ، كما يعتبر التحضير الأولي لمقترحات مشروع الموازنة . ومن ذلك يتضح جلياً أن لكل من العملين خاصية معينة ، وتقوم بكل منهما جهة متخصصة ،هي وزارة المالية من جهة ، والوزارات والجهات المعنية ذات العلاقة بتحضير مقترحات مشروع الموازنةمن جهة أخرى .

ويتضح من مراحل دورة الموازنة أنها إجراءات تقوم بها أجهزة مختلفة في الدولة ، وهي بالتالي عمل جماعي لا ينفرد به جهاز واحد ، بل يسهم كل جهاز ذو علاقة في جزء من هذه الإجراءات . وكلما قام كل جهاز بدوره الكامل مراعياً الأسس العلمية الصحيحة، يكون قد أدى من جانبه المساهمة في إخراج وتنفيذ الموازنة بصورة واقعية وفعالة وفقاً للحاجات العامة للدولة .

مراحل الأهداف ، التحضير ، الاعداد

أولاً ـ المرحلة الأولى ـ مرحلة وضع أهداف الموازنة ، وتعليمات الإعداد

أ ـ وضع الأهداف :

تعتبر هذه الخطوة هي المرحلة الأولى في دورة الموازنة ، رغم أن معظم كتاب المالية العامة لم يعيروا هذه المرحلة الأهمية الكافية ولم يعطوها الإيضاح الوافي بما يتماشى مع تطور مفهوم الموازنة العامة للدولة ، وإعتبارها أداة للتخطيط ووسيلة لتنفيذ سياسة الحكومة الإقتصادية والمالية ، وأداة للسيطرة على تقلبات الفعاليات الإقتصادية في البلاد . هذا المفهوم الذي يجعل من الموازنة منهج الحكومة السنوي الذي يعكس سياسة الحكومة الماليه في فترة محددة ، معبراً عنها بمجموعة من تقديرات مبالغ مصرح بصرفها ، وتخمينات لمبالغ يتوقع جمعها ، تمثل الأعمال والواجبات التي يقع على كاهل الحكومة القيام بتنفيذها ، كما تمثل أعباء التمويل الملقى على الدخل القومي في تلك الفترة المحددة .

إن تطبيق مفهوم الموازنة الحديث هذا يتطلب أن يتم التخطيط المسبق للموازنة ، ورسم سياستها كي ينسجم هذا التخطيط ورسم السياسة مع الأبعاد المطلوب إلى الموازنة تحقيقها . وتشتمل هذه المرحلة على الإجراءات التي يتم بموجبها تحديد السياسة العامة للحكومة في أوجهها الإقتصادية والإجتماعية والمالية ، المقرر إتباعها في الفترة التي ستنفذ فيها الموازنة . ويستنند وضع الأسس وسياسة الموازنة عادة إلى فلسفة نظام الحكم القائم في الدولة ، واتجاهات السلطة التشريعية ، ومدى سلطتها ورقابتها على السلطة التنفيذية ، إضافة إلى الظروف الإقتصادية والاجتماعية والبناء القانوني السائد للدولة . كما تلعب في توجيه هذه السياسة الحاجات الاجتماعية ، ونفوذ الرأي العام ومدى مطالبته بإشباع مثل هذه الحاجات .

وتتوضح مؤشرات السياسة العامة للحكم عادة من خلال القرارات الحكومية التي تصدرها ، والقوانين التي تشرعها الدولة ، ومنهاج السياسة التي تقدمها الحكومة إلى السلطة التشريعية ، والتصريحات والبيانات التي تعلنها . وفي بعض الحكومات تقوم لجان إستشارية بدراسة الأوضاع الإقتصادية والمالية قبل البدء في تحضير وإعداد الموازنة القادمة ، كي تقوم السلطة التنفيذية بوضع الأسس التي يقوم عليها مثل هذا الإعداد .

ونتيجة لمؤشرات الخطوط العامة لهذه السياسات ، تقوم السلطة المختصة بإصدار تعليمات (منشور) إعداد الموازنة ، وهي عادة وزارة المالية (جهاز إدارة الموازنة العامة) حيث يتم بموجبها الطلب إلى جميع الجهات التنفيذية القيام بتحضير مشروع الموازنة الخاص بكل منها .

ب ـ تعليمات إعداد الموازنة :

وقد يطلق عليها إسم « المنشور الدوري » لأنه يصدر كل سنة قبل بدء السنة المالية القادمة بمدة معينة ، كما تحددها التشريعات المالية النافذة في الدولة . وتقوم وزارة المالية (وزير المالية) عادة بإصدار تعليمات إعداد الموازنة التي يعلن بموجبها التحضير لإعداد الموازنة القادمة . وتستوحي هذه التعليمات أسسها العامة والسياسة التي تبنى عليها، من السياسات التي أعلنت الحكومة عن تبنيها بمختلف طرق الإعلان والتشريعات التي أصدرتها ، كما أوضحت ذلك . وقد يجري وزير المالية مشاوراته مع رئيس السلطة التنفيذية حول المسائل المهمة المتعلقة بإعداد الموازنة الجديدة ، وإصدار تعليمات الإعداد ، كما تستفيد سلطة تعليمات إعداد الموازنة من التجارب والخبرات المتعلقة بتنفيذ الموازنات السابقة ، وخاصة الموازنة التي يتم تنفيذها في سنة إصدار التعليمات ، وتحتوي التعليمات عادة على :

1 ـ المقدمة فى الخطوط العامة للسياسة المالنة والإقتصادية التي تستهدف الموازنة الجديدة للدولة تحقيقها .

2 ـ قواعد التنظيم والإرشادات الخاصة بتحضير وإعداد الموازنة .

3 ـ القواعد التفصيلية الخاصة بتقدير إعتمادات النفقات وتخمن الإيرادات العامة .

4 ـ البيانات والإستمارات المطلوب ملؤها لأغراض تحضير مشروع الموازنة .

5 ـ الإشارة إلى أحكام التشريعات والأنظمة المالية والتنظيمية الجديدة ، الصادرة من

الحكومة والتي لها علاقة بالموازنة ، والتي يتطلب مراعاتها عند التحضير لمشروع الموازنة المقبلة .

ثانياً ـ المرحلة الثانية ـ مرحلة تحضير مشروع الموازنة :

تمثل مرحلة التحضير في دورة الموازنة ، المرحلة التي تباشر فيها كل وزارة ودوائرها العامة ، تحضير مشروع القسم الخاص بها من الموازنة العامة ، وذلك في كل ما يتعلق بالدراسات والبيانات واقتراح الإعتمادات المطلوب رصدها لها في الموازنة ، وكذلك الحال فيما يتعلق بالجانب الخاص بالإيرادات التي تتوقع هذه الجهة تحصيلها خلال السنة القادمة . ويتم تحضير هذا المشروع وفقاً للأهداف والغايات والأسس المبينة في تعليمات إعداد الموازنة الصادرة بهذا الشأن ، وتقدم هذه الجهة مشروعها هذا إلى الجهة المسؤولة عن إعداد الموازنة ، وهي وزارة المالية عادة ، وتعتبر عملية تحضير مشروع الموازنة بالنسبة لكل جهة ، وزارة كانت أو دائرة عامة ، عملاً مستمراً ومتصلاً ، ذلك لأن هذه الجهة نفسها هي المسؤولة عن تنفيذ الجزء الخاص بها من الموازنة ،وهي الأدرى بحاجاتها والمعوقات التي تصاحب إدارتها في تنفيذ الواجبات المطلوب إليها تنفيذها .

وتقع مهمة تحضير مشروع الموازنة في كل وزارة أو دائرة عامة حسب التنظيم الذي تتبعه تلك الوزارة أو الدائرة العامة ، ووفقاً لتوزيع مسؤوليات هذا التحضير . فإذا كانت التنظيمات الإدارية تنظر إلى الموازنة من خلال مدخلها المالي والمحاسبي ، فإن القسم المختص بهذا التحضير يكون من اختصاص إدارة الحسابات ، وهي الحالة الغالبة في الدول التي تأخذ بنظام الموازنة التقليدي . أما إذا كانت التنظيمات الإدارية تنظر إلى الموازنة من خلال مدخلها الإداري ، فإن مهمة مشروع الموازنة يعهد إلى إدارة (قسم) مختص بإدارة الموازنة ضمن تنظيمات الوزارة أو الإدارة العامة ، ويرتبط هذا القسم عادة بالرئيس الإداري الأعلى . وتقوم بعض الوزارات أو الإدارات العامة بتأليف لجان متخصصة تتولى تنسيق ودراسة مشروع تحضير الموازنة قبل عرضها على سلطة إعداد صياغة الموازنة العامة (وزارة المالية) وبالإضافة إلى القسم المسؤول عن تحضير مشروع الموازنة واللجنة المتخصصة بالتحضير، تقوم الوحدات التنفيذية في داخل الوزارة بتقديم مقترحاتها ودراستها بالنسبة لمشروع الموازنة فيما يتعلق بأنشطتها .

ثالثاً ـ المرحلة الثالثة ـ مرحلة إعداد المشروع النهائي للموازنة :

1 ـ مسؤولية الإعداد :

هناك حالات مطبقة في بعض دول العالم وخاصة ما كان مطبقاً منها في الولايات المتحدة، يعهد بموجبها إلى السلطة التشريعية أو لجنة من أعضائها مسؤولية إعداد مشروع الموازنة . وفي هذه الحالة يطلق على نمط هذه الموازنة (نظام الموازنة التشريعية) وكان هذا النظام مطبقاً في الولايات المتحدة قبل سنة 1921 .

وقد توكل مسؤولية الإعداد في بعض الحالات إلى جهاز مالي أو إلى مجلس مذخصص يضم أعضاء من السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية وفقاً للتنظيم الذي تقرره التشريعات الخاصة بتوزيع مسؤولية الإعداد .

أما الحالة الشائعة والمطبقة في معظم دول العالم في الوقت الحاضر، فهي أن مهمة إعداد مشروع الموازنة تكون من مسؤولية السلطة التنفيذية وإن إختلف موقع الجهاز الخاص بهذا الإعداد وتبعيته في هيكل تنظيمات الحكومة . وهذا النوع من الموازنة يطلق عليه (نظام الموازنة التنفيذية) .

2 ـ أسباب إنفراد السلطة التنفيذية في إعداد الموازنة :

أ ـ لأن السلطة التنفيذية هي المسؤولة عن إدارة أجهزة ومؤسسات الحكومة وهي أعرف بحاجات الإنفاق .

ب ـ أن السلطة التنفيذية ، لما لها من دراية وإلمام بمقدرة البلاد المالية والإقتصادية بفضل ممارسة أجهزتها العامة في هذا المضمار، هي أولى بتقدير حاجات نفقاتها العامة وتقدير مواردها .

ج ـ أن السلطة التنفيذية هي التي تقوم بتنفيذ الموازنة ، ولذلك فهي أعلم بإمكانية أجهزتها لتحمل عبء التنفيذ .

د ـ أن السلطة التنفيذية مسؤولة عن وضع وتنفيذ برامج أخرى ترتبط بالموازنة وبسياستها المالية كالسياسة النقدية ، ومنهاج الإستيراد والإستثمار وغيرها ، مما يتطلب تنسيق وظائف هذه السياسات ، وسياسة الموازنة .

هـ ـ أن السلطة التنفيذية هي المسؤولة عن رسم السياسة المالية وإدارة شؤون مالية الدولة ، وهي بذلك صاحبة الحق الأول في رسم سياستها المالية السنوية في إطار الموازنة العامة .

و ـ أن السلطة التنفيذية أقل تأثراً بآراء الناخبين ورغباتهم من السلطة التشريعية ، وأكثر قدرة على توزيع النفقات العامة توزيعاً جغرافياً وإقتصادياً بصورة تحقق العدالة الإجتماعية في توزيع الدخول والمنافع .

3 ـ جهة إعداد الموازنة في السلطة التنفيذية :

لقد دار نقاش بين كتاب العلوم الإدارية والمالية حول الجهة التي تكون ذات الإختصاص في إعداد صياغة مشروع الموازنة والسلطات الخاصة بهذا الإعداد ، فمنهم من يرى أن ذلك يجب أن يكون منوطاً بالوزراء بشكل جماعي ، وأنصار هذا الرأي يرون أن الموازنة العامة تمثل سياسة الحكومة ، كما أن إعدادها ورسم أبعادها يعتبران عملاً جماعياً للحكومة يحتاج إلى جهد كبير واهتمام بالغ مما يصعب على وزير واحد تحمله بمفرده ، وأن منح وزير واحد مثل هذا الإختصاص والسلطات الواسعة يميزه عن بقية أقرانه . ويرى فريق آخر أن تلك المهمة يجب أن تكون محصورة بوزير المالية ، ويستند مؤيدو حصر مسؤولية إعداد الموازنة وصياغتها بوزير المالية ـ إلى أن الوزراء الآخرين ينفقون المال ، وتقع على وزير المالية المسؤولية الرئيسية في تجميع المال لتغطية هذا الإنفاق ، وأن الوزراء وهم المسؤولون عن تأمين الإحتياجات وتقديم الخدمات يميلون عادة إلى المغالاة بطلب الإعتمادات لتغطية هذه الإحتياجات والطموحات ، مما يتطلب أن يكون هناك من يحدد ويراقب الإنفاق لعلاقته بالموارد المتاحة . وهذه مسؤولية وزير المالية بحكم وظيفته . ويلاحظ أن هذا الرأي يتفق مع مبررات المدخل المالي للموازنة . ونتيجة لتطور مفهوم الموازنة ومدخلها الإداري باعتبار أن عملية الموازنة تفسر على أنها الأداة العريضة للإدارة، فقد ذهب فريق آخر إلى أن هذه الأداة يجب أن تكون تحت إشراف الرئيس الإداري الأعلى ، أي رئيس الحكومة أو حتى رئيس الدولة .

إن الوضع السائد في التطبيق في أغلب دول العالم هو الأخذ بالإتجاه المزدوج الذي يحقق توزيع المسؤولية ، ويضمن المساهمة الفعالة في إعداد الموازنة بين مختلف المستويات التنفيذية من جهة ، وبين وزارة المالية باعتبارها الجهة الفنية المتخصصة والمنسقة والمسؤولة عن إعداد الصياغة النهائية لمشروع الموازنة من جهة أخرى ، ويتولى وزير المالية عرض هذا المشروع على السلطة العليا أي السلطة التنفيذية (مجلس الوزراء) التي يكون لها القول الفصل في الإقرار النهائي لهذا المشروع ، وتقديمه إلى السلطة التشريعية لمناقشته والمصادقة عليه . وقد إختلفت درجة السلطات الممنوحة لوزير المالية في إطار هذا التطبيق فيما يتعلق بمبدأ قبول الإعتمادات المقترحة من الوزارات ومناقشتها أو تعديلها أو عرضها على مجلس الوزراء

للنظر في إقرارها وذلك وفقاً لما توضحه التشريعات المرعية في الدول المختلفة ، كما سييرد بيان ذلك عند الكلام عن موضوع المصادقة على الموازنة .

4 **الإفتراضات والمعايير الخاصة بعملية إعداد الموازنة :**

هناك بعض الإفتراضات والمعايير التي يجب أخذها بالإعتبار في عملية إعداد الموازنة العامة للدولة ، نوجزها فيما يلي :

أ ـ العوامل المؤثرة في إعداد الموازنة : هناك عوامل ظاهرة يمكن أخذها بالإعتبار عند تخطيط وتقييم عملية إعداد الموازنة المقبلة ، وهذه العوامل تحدد بصفة أساسية أسلوب ودرجة إمكانية تنفيذ الموازنة المقبلة ، وبالتالي يجب مراعاتها عند إعداد الموازنة ، وقد تكون جميع هذه العوامل أو بعضها تحت رقابة وسيطرة التنظيم الإداري لأجهزة الدولة . وعلى أساس ما تفرضه هذه الأجهزة من تحكم وسيطرة على هذه العوامل ، تتقرر صحة ودقة تخطيط الموازنة وإعدادها .

ويمكن تلخيص هذه العوامل بما يلي[1] :

1 ـ السياسات والأنظمة الحكومية .

2 ـ حجم ونوع موظفي الحكومة .

3 ـ هيكل الرواتب والأجور .

4 ـ وسائل العمل المتاح .

5 ـ المعدل الأمثل الذي يمكن إستغلاله للتشغيل .

6 ـ الهيكل التنظيمي القائم للجهات التنفيذية .

7 ـ مستوى الأسعار السائدة .

8 ـ الإمكانيات المالية المتوفرة والقروض الخارجية .

9 ـ توفير متطلبات البحوث والدراسات اللازمة لإعداد الموازنة .

10 ـ العوامل البيئية ، كالمناخ والموقع الجغرافي .

11 ـ طبيعة العمل المطلوب إنتاجه ، ونوع الجهد المطلوب بذله .

12 ـ العوامل الأخرى ذات العلاقة بعملية تخطيط إعداد الموازنة .

---

(1) ـ . The Management Approach To Budgeting , by Frank .S. Sherwood عرض وترجمة السيد فهمي محمود شكري ـ بحوث المنظمة العربية للعلوم الإدارية رقم (10) عام 1978

ب ـ **المعايير الأساسية للإعداد**: هناك إفتراضات يجب مراعاتها عند إعداد الموازنة ، وعند تقدير الإعتمادات المطلوب رصدها ، مقابل الأعمال المتوقع تنفيذها في السنة المقبلة ، وهذه الإفتراضات هي:

1 ـ أن كل عمل يؤدى يجب أن يكون مبنياً على أساس من التخطيط ، وأن يكون له هدف واضح تمارسه سلطة مسؤولة معينة .

2 ـ أن جميع الجهود الرامية إلى أداء الأعمال أو الخدمات أو الأنشطة المعنية ـ يمكن تقييمها بطريقة أو بأخرى . فكثير من الأعمال يمكن قياسها بواسطة وحدات قياسية نوعية ، والبعض الآخر قد يتطلب تقديراً وتقييماً شخصياً . ولكن هذا لا يمنع من محاولة قياس هذا التقدير والتقييم بشكل يمكن التوصل بموجبه إلى تحقيق الهدف الذي يرصد من أجله إعتماد النفقات .

3 ـ أن معظم الأعمال يمكن أن تبرمج مسبقاً ، أي التنبؤ بما هو مطلوب من الكم والوقت والتكلفة .

4 ـ مهما كانت دقة التنبؤ بالنسبة للإحتياجات المقدرة فإنها ستخضع لظروف التغير أثناء التنفيذ . وتتوقف هذه الظروف على عوامل إقتصادية داخلية وخارجية مختلفة .

5 ـ مهمة المناقشات وإعداد مشروع الموازنة :

تتولى هذه المهمة الجهة الموكول إليها مناقشة وإعداد مشروع الموازنة ، وهذه عادة ما تكون إدارة الموازنة العامة التي يكون موقعها في وزارة المالية وتحت إشراف وزير المالية . وتتخذ مهمة الإعداد سلسلة من الإجراءات الشكلية والموضوعية التي نشير إلى بعضها بالآتي :

أ ـ الإجراءات الشكلية :

1 ـ إستقبال مشروعات الموازنة التي ترسلها إليها الوزارات والدوائر العامة وفقاً لجدول يحدد فيه تاريخ ورود هذه المشروعات .

2 ـ تحديد التواريخ التي ستتم فيها مناقشه مشروعات الموازنة بالنسبة لكل وزارة أو إدارة عامة ، وفق جدول زمني مدروس ، وبحسب أولويات المشروعات وأهميتها وحجمها ، وتقوم بتبليغ تلك الجهات بالحضور في التواريخ المعينة لإجراء المناقشات حول المقترحات الواردة في مشروعاتها .

3 ـ تحديد مسؤوليات تدقيق ومراجعة المشروعات المقدمة ، وذلك بتأليف هيئات من الموظفين المتخصصين بشؤون الموازنة ، توزع عليهم الأعمال الخاصة بالتدقيق

والمراجعة ، وذلك وفقاً للأنماط التي تتبعها جهة الإعداد . فقد يتم هذا التوزيع على أساس مشروعات موازنة الوزارات والدوائر العامة وفقاً للقطاعات المتخصصة . أو قد يتم التوزيع على أساس جانب النفقات وجانب آخر للإيرادات ، وهيئة أخرى للدراسات والإحصائيات الخاصة بالإعداد لمساعدة الهيئات المتخصصة . أو قد يتم توزيع الهيئات على أساس النظر في الإعتمادات المقترحة وفقاً لأغراض الصرف المحددة في التقسيمات الرئيسية في الموازنة ، كفصول (أو أبواب) ، الرواتب والأجور ، النفقات العامة ، النفقات الرأسمالية والتشغيل .

ب ـ الإجراءات الموضوعية للإعداد (التدقيق والمناقشة) :

يعتبر وزير المالية في أغلب تشريعات الدول هو صاحب السلطة في مناقشة مشروعات الموازنة المقدمة إليه من الوزارات والدوائر العامة. ويقوم وزير المالية بتفويض سلطته أو بعضها إلى كبار المسؤولين أو الهيئات أو الوحدات الإدارية المسؤولة عن إعداد الموازنة ، ولهم توجيه الإستفسارات وطلب الإيضاحات المقتضية من الوزارات المختصة في كل ما يتعلق بمشروعات الموازنة المقدمة من قبلهم ، وقد يتم في كثير من الأحيان الإتفاق بين ممثلي الوزارات وبين هيئات المناقشة على تحديد الإعتمادات المقترحة ، وفي حالات أخرى قد لا تنتهي هذه المناقشة بالإتفاق على بعض النقاط . فيتم عرض نواحي الخلاف على وزير المالية . وتمنح بعض التشريعات وزير المالية إبداء الرأي النهائي بحسم موضوع الخلاف ، بينما تعطيه تشريعات أخرى الحق في عرض وجهة نظره عند رفع المشروع النهائي إلى مجلس الوزراء لتسوية الخلاف في وجهات النظر بين الوزير المختص ووزير المالية قبل عرض المشروع بصيغته النهائية على السلطة التشريعية للمصادقة عليه .

ج ـ المشاكل التي تواجه إعداد الموازنة :

تعتبر بعض المشاكل التي تواجهها عملية إعداد الموازنة مهمة ومؤثرة تأثيراً مباشراً في عملية الإعداد ودقتها ، ونشير إلى أهمها بالآتي :

1 ـ عدم إلتزام بعض الجهات بالقواعد التي أوردتها تعليمات إعداد الموازنة التي تصدرها وزارة المالية ، وقد يرجع ذلك إلى عدم وضوح الرؤية بالنسبة لهذه التعليمات .

2 ـ عدم تقديم بعض الجهات البيانات الإيضاحية الخاصة بمشروع الموازنة المقترح من قبلها .

3 ـ عدم إستناد المقترحات الخاصة بتقدير الإعتمادات إلى دراسات وإحصائيات تحليلية واضحة .

4 ـ محاولة تقدير الموارد بأقل مما يتوقع الحصول عليه منها ، وخاصة من قبل دوائر الجباية تحسباً من صعوبة تحقيق التحصيل أو الإبطاء في هذا التحصيل أو إظهار واقع التحصيل ، عند التنفيذ بما يزيد على ما تم تقديره إبتداءً .

5 ـ المبالغة المتعمدة في تقدير الإعتمادات ، لكي تؤمن الجهة الطالبة بعض المبالغ الزائدة في الإعتمادات بغرض الإستفادة منها في إجراء المناقلة منها إلى إعتمادات أخرى أثناء التنفيذ . أو قد يرجع سبب هذه المبالغة إلى عدم الإستناد إلى أساس واقعي مبني على الحاجات الفعلية وإمكانية التنفيذ ، وفي حالات أخرى يرجع السبب إلى مفهوم المساومة الذي يساور بعض المقترحين عند تقديمهم مشروعات الموازنة ، أنهم سيحصلون بالتالي على الإعتمادات المطلوبة نتيجةللمساومةالتي سيجرونها مع جهاز الموازنة عند مناقشة طلباتهم . وهذه الحالة تتم عادة عند غياب البيانات والدراسات الدقيقة والصدق في التقدير وواقعيته .

6 ـ وتعتبر من أهم مشاكل إعداد الموازنة أو تحضيرها ندرة الكفاءات المتخصصة في عملية الموازنة ، وضعف التدريب المتواصل سواء كان على مستوى جهاز الموازنة أو على مستوى إدارات الموازنة والحسابات في الوزارات والدوائر العامة .

7 ـ ضعف أو غياب الوسائل الحديثة التي تعتمد عليها عملية إعداد الموازنة ، سواء من ناحية العدد والآلات والميكنة تعمل على سرعة تسهيل العمل ، أو عدم توفر البيانات والدراسات العلمية التي تستند عملية الإعداد عليها في وضع الإعتمادات أو تقدير الإيرادات بصوورة صحيحة ، بما في ذلك غياب الوسائل العلمية للتنبؤ وتوقعات المؤثرات الداخلية والخارجية .

8 ـ ضعف الأنظمة المحاسبية وعجزها عن تقديم مختلف البيانات الدقيقة والنوعية خلال مدة زمنية كافية ، ليهتدي بها معد الموازنة في عملية الموازنة وإعدادها للسنة المقبلة .

9 ـ عدم توفر البيانات المالية والإقتصادية بالشكل التفصيلي ، سواء كانت على مستوى الإقتصاد الكلي أو الجزئي (القطاعي) ، ليعتمد عليها معدو الموازنة عند وضع الإعتمادات في إطار أهداف السياسة المالية والإقتصادية .

10 ـ المغالاة أو زيادة التفاؤ ل في تقدير حجم الموارد في بعض الأحيان لإعطاء صورة غير واقعية عن توفر الإيرادات لتغطية النفقات المتوقعة ، وخاصة عندما يتطلب إخراج الموازنة بالتوازن وليس بالعجز .

المرحلة الرابعة - مرحلة عرض مشروع الموازنة والمصادقة عليه

أولاً - عرض الموازنة ومبرراتها

تعتبر وثيقة الموازنة عنصراً هاماً من العناصر التي تعرضها الحكومة على السلطة التشريعية ، وهي تمثل سياسة الحكومة وخطتها للسنة القادمة .

ولهذا السبب تهتم السلطة التشريعية اهتماماً كبيراً بوثيقة الموازنة لتطلع من خلالها على سياسة الحكومة والأهداف التي تتوقعها ، ذلك أن هذه الوثيقة تمثل حلقة الوصل بين السلطتين التنفيذية والتشريعية ، فالسلطة التشريعية من خلال عرض الموازنة تفرض رقابتها على السلطة التنفيذية وتوجه سياستها . ويتطلب اهتمام السلطة التشريعية هذا من السلطة التنفيذية أن تعرض مشروع موازنتها بشكل صحيح وواضح لجميع البيانات المطلوبة التي تصور سياسة الحكومة وأهدافها ، وما هو مقدار الأموال المتوقع الحصول عليها من مختلف المصادر والاعتمادات المقترح رصدها للانفاق . وهناك طرق مختلفة لأسلوب عرض وثيقة الموازنة ، سواء من حيث محتوياتها أو من حيث أجزاؤها وما هي الملاحق والمذكرات المطلوب ارفاقها بمشروع الموازنة ذاته . ويختلف ذلك لاسباب متعددة منها :

1 ـ المتطلبات التشريعية الخاصة بعرض الموازنة ، أو أسلوب مناقشتها والبيانات المقرر تقديمها من أجل هذه المناقشة .

2 ـ مدى صلاحية السلطة التشريعية في إجراء المناقشة ، من حيث مناقشة تفاصيل جميع الاعتمادات وفقراتها ، أو الاكتفاء باجماليات الاعتمادات والمشروعات وأهدافها .

3 ـ موقف الحكومة من السلطة التشريعية ونوع الثقة المتبادلة بينهما ، وقوة تمثيل الحكومة لغالبية أعضاء السلطة التشريعية أو قوة المعارضة.

4 ـ قد يرجع أسلوب عرض مشروع الموازنة إلى امكانية السلطة التنفيذية ، وتطور أساليبها الادارية والفنية في عرض المصوغات والبيانات التفصيلية والدراسات المجدية لتدعيم مشروع موازنتها .

5 ـ أو قد يرجع أسلوب عرض مشروع الموازنة إلى امكانية السلطة التشريعية ومستواها ، ومستوى لجانها العلمية والفنية ، ومدى مطالبتها باسلوب العرض الواضح المفصل ومنهجيته .

6 ـ كما يرتبط أسلوب عرض المشروع بنظام الموازنة وهيكل الموازنة وتبويباته المتبع في الدولة المعنية ، كاتباع أسلوب البرمجة والاداء ، والنظام التقليدي وهكذا .

ومهما تكن أساليب وأسباب الاختلاف في طرق ومحتويات عرض الموازنة ووسائل مبرراتها ، فإنه يمكن الاشارة إلى أهم مرتكزات هذا العرض ومبرراته على النحو الآتي :

1 ـ خطاب الرئيس التنفيذي (رئيس الحكومة) أو وزير المالية الذي يقدم بموجبه مشروع الموازنة إلى السلطة التشريعية والذي يستعرض فيه الاتجاهات التي تنوي الحكومة انتهاجها في ضوء الاتجاهات القومية والدولية ، ثم عرضاً لسياسة الحكومة المستقبلية وعلاقة هذه السياسة بالأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والأهداف التي تنوي الحكومة تحقيقها . ثم عرضاً موجزاً عن الايرادات المتوقع تحصيلها والنفقات المتوقع صرفها في السنة القادمة . والاشارة إلى ما حققته الحكومة من خلال تنفيذها لموازنة العام المنصرم مقارنة بما تتوقع تحقيقه في العام المقبل . ويكون هذا العرض على شكل روائى للنتائج المتوقع تحقيقها .

2 ـ **المستندات والوثائق** : يعرض في هذه المستندات والوثائق مجمل مشروع الموازنة بالأرقام للنفقات والايرادات . ويتضمن هذا العرض عادة مقترحات أنشطة ومشروعات تكميلية أو جارية تنفذها الحكومة ، وهي تستند إلى تشريعات والتزامات قائمة لا تحتاج إلى تشريع قانوني جديد أو تعديل للتشريعات القائمة . وهذه المقترحات لا تحتاج إلا إلى إقرار السلطة التشريعية بعد مناقشتها . أما المقترحات الخاصة بالأنشطة والمشروعات الأخرى ، والتي يتطلب تنفيذها تشريعات جديدة ، أو تعديلاً لتشريعات قائمة ، فينبغي أن يرفق بها مشروعات قانونية لاقرار تشريعها عند المصادقة على هذه المقترحات مثل زيادة النسب الضريبية القائمة أو تشريع قانون ضريبي جديد ، أو الدخول في إتفاقيات قروض لتمويل مشروعات معينة مع دولة أجنبية وهكذا .

3 ـ **وثيقة الموازنة** : تعتبر هذه الوثيقة من العناصر الرئيسية التي يتم على أساسها مناقشة السلطة التشريعية لخطط أعمال الحكومة للسنة القادمة . وتتضمن عادة مشروع الموازنة الذي ينظم على أساس الاطار الهيكلي المقرر في نظام الموازنة ، من حيث التبويبات الادارية المسئولة عن تنفيذ الأعمال المخصصة لها ،والأغراض المرصود لها

الاعتمادات . ويفضل ان يدعم هذا المشروع بالبيانات الأخرى المساعدة التي توضح أثر النشاط الحكومي المتوقع على القطاعات المختلفة ، مما يتطلب أن تستخدم هذه البيانات عدة تصنيفات يكمل بعضها البعض الآخر لخدمة هذه المتطلبات ، والتي يطلق عليها «التصنيف المتقاطع» فيتم بموجبها عرض البيانات لمشروع الموازنة وفقاً للتصنيف الاقتصادي الذي يهدف إلى تقديم البيانات التي توضح الآثار الاقتصادية المتوقعة نتيجة لتنفيذ الموازنة . ويتم بموجب التصنيف الوظيفي للدولة تجميع النفقات المقترحة وفقاً لقطاعات الأنشطة الرئيسية المتجانسة كالتعليم والصحة والزراعة . . الخ . بغض النظر عن ارتباطها الاداري والتصنيف الجغرافي الذي يهدف إلى توضيح النفقات المقترحة حسب المواقع الجغرافية (التوزيع الاقليمي) للجهة المستفيدة من النفقات . وبالاضافة إلى هذه البيانات ، فان مشروع الموازنة نفسه يوضح التصنيف الاداري وفقاً لتوزيع النفقات على الوحدات الادارية المنفذة ، والتوزيع النوعي الذي يوضح أوجه صرف هذه النفقات وطبيعتها .

ثانياً ـ مصادقة السلطة التشريعية :

تعتبر مصادقة السلطة التشريعية على مشروع الموازنة المقدم إليها من السلطة التنفيذية ـ اقراراً نهائياً لاضفاء الصبغة القانونية على الموازنة وتخويلاً منها للسلطة التنفيذية لتنفيذ الموازنة للعام المقبل .

إن حق السلطة التشريعية بالمصادقة على الموازنة لم يكن حديث العهد ، وانما كان يشكل مهمة تقليدية لهذه السلطة نشأت مع حقها في إقرار فرض الضرائب ، ذلك الحق الذي ناضلت من اجله باعتبارها ممثلة للشعب ، بعد أن كان حق فرض الضرائب بيد الحاكم يفرضها كيف يشاء ، ثم تطور هذا الحق خلال مناقشة اعتمادات الموازنة ومواردها مما جعل ذلك اداة تمكن السلطة التشريعية من فرض رقابتها على أعمال السلطة التنفيذية .

وقد اختلفت تطبيقات الدول في مدى السلطة التي تمنحها دساتيرها لأسلوب مناقشة الموازنة والمصادقة عليها ، فبعض الدول منحت هذه السلطة فحص الاعتمادات المقترحة بصورتها التفصيلية ، ومنها من منحت سلطة المناقشة بصورة إجمالية والتركيز على طبيعة الأعمال والأهداف التي تتوخى السلطة التنفيذية تنفيذها من خلال مشروع موازنتها . وتمنح بعض الدساتير السلطة التشريعية الحق في تعديل الاعتمادات المقترحة بالتخفيض دون الزيادة ، أو تعديل مصادر التمويل للإيرادات ، أو اقتراح تخفيض موارد الضرائب . وتتم هذه التعديلات بالتداول مع السلطة التنفيذية ، وبعض الدساتير لا تجيز مثل هذه الحقوق أو بعضها ، وإنما تجيز للسلطة التشريعية إعادة مشروع الموازنة إلى السلطة التنفيذية لتعديله وفقاً لارشادات معينة ، وقد يتم في تطبيقات بعض الدول

التعاون بين السلطتين عن طريق لجان مشتركة في وضع السياسات العامة والتوجيهات المطلوبة للموازنة واقرارها على أساس هذا التعاون المتبادل .

1 ـ تجارب بعض الدول في المصادقة والموازنة

بعد أن يتم اعداد الموازنة وصياغة مشروعها النهائي من قبل السلطة التنفيذية والتي تتمثل في وزارة المالية في أغلب الأحيان ـ تتولى هذه السلطة عرض مشروعها على السلطة التشريعية ، وفقاً للأصول الدستورية المقررة في الدولة المعنية ووفقاً لتنظيمات السلطة التشريعية خاصة إذا كانت هذه السلطة تحتوي على مجلسين «المجلس النيابي» و«مجلس الشيوخ أو مجلس الأعيان» ، ومن الأصول المتبعة في غالب الدول تقديم مشروع الموازنة إلى المجلس النيابي أولاً لمناقشته ثم يحال المشروع بعد ما يتوصل إليه المجلس النيابي من نتائج إلى المجلس الثاني ـ الشيوخ ـ .

ومن المتعارف عليه في معظم المجالس النيابية ، أن توجد ضمن هذه المجالس هيئة خاصة من أعضائها تسمى في الغالب بلجنة الموازنة أو اللجنة المالية أو قد تسمى باللجنة المالية والموازنة تتولى دراسة مشروع الموازنة وتبدي ملاحظاتها ثم يعرض المشروع والملاحظات على الهيئة العامة للمجلس ، أو قد تخول التشريعات هذه اللجنة إجراء التعديلات عل مشروع الموازنة قبل تقديمه إلى الجلسة العامة .

2 ـ السلطة التشريعية في المصادقة في بعض الدول الأجنبية :

تختلف تطبيقات وحقوق السلطة التشريعية في مدى سلطتها في إقرار الموازنة ومناقشة مشروعها وفقاً لما تحدده دساتير الدول في إطار مبدأ الفصل بين السلطات ، وصلاحيات كل من السلطة التشريعية والتنفيذية . ومهما يكن من أمر فإن السلطة التشريعية ليست مطلقة اليد في إجراء التغييرات في مشروع الموازنة المقدم إليها من قبل السلطة التنفيذية ، خصوصاً إذا تعلق هذا التغير بقضايا أساسية وجوهرية في سياسة الحكومة المقترحة ، أو في القضايا الأساسية المتعلقة بالخطط الإقتصادية والإنمائية خاصة إذا كان التغيير يخل في التوجه الإقتصادي العام . ويمكن استعراض اختصاصات السلطات التشريعية في مناقشة مشروع الموازنة ومدى صلاحياتها في إجراء التعديلات عليه :

انكلترة : [1]

يتقدم وزير المالية باسم التاج إلى مجلس العموم مشروع الموازنة للمصادقة عليه . ويستطيع مجلس العموم أن يوافق على إعتمادات النفقات أو يخفضها أو يلغي البعض منها ، إلا أنه لا يستطيع أن يزيد في تقديرات الإعتمادات أو يضع أية شروط أو قيود

(1) ـ محاضرات السيد فهمي محمود شكري في اللقاء العلمي حول الموازنة العامة الذي عقدته المنظمة العربية للعلوم الإدارية في بغداد 1975

إضافية على الصرف أو يغير في أغراض الصرف المخصص لها الإعتمادات المقترحة من قبل السلطة التنفيذية ، وليس للمجلس أن يقترح أو يضيف زيادة في تقدير الإيرادات ، أما إذا اقترح تخفيض بعض تقديرات الإيرادات الواردة في مشروع الموازنة ، وجب عليه أن يقترح زيادة موارد أخرى بما يعرض التخفيضات التي يقترحها . والتطبيق العملي الجاري عليه في مجلس العموم البريطاني عدم إدخاله أي تعديل على مشروع الموازنة إلا في حالات معينة يتم الإتفاق مع الحكومة عليها .

فرنسا : (1)

تتقدم السلطة التنفيذية بمشروع موازنتها إلى الجمعية الوطنية أولاً ، وعلى هذه الجمعية أن تبدي رأيها فيه خلال أربعين يوماً من تاريخ إيداع المشروع لديها . وتنظر في المشروع أول الأمر اللجنة المالية الخاصة بالجمعية الوطنية والمؤلفة بموجب دستور 1958 من ستين نائباً ، وليس لهذه اللجنة الحق في إجراء أي تعديل على مشروع الحكومة ، وإنما الإكتفاء بإبداء الملاحظات واقتراحاتها عليه ويتم مناقشة المشروع كما طرحته الحكومة في الجمعية العمومية . وقد أدى تطوير أسلوب الموازنة في فرنسا منذ عام 1975 ، في إطار مفهوم ترشيد الإختيارات في الموازنة وأسلوب موازنة البرامج ، إلى زيادة حماس الجمعية الوطنية ومناقشاتها للمشروع بأكثر جدية وفاعلية ، حيث أصبحت لا تقتصر على استعراض الأرقام فحسب ، بل تنصرف أيضاً إلى دراسة أنشطة الحكومة والأهداف والنتائج المقترح تحقيقها . وبعد الفراغ من مناقشة الجمعية الوطنية تقوم الحكومة بعرض المشروع على مجلس الشيوخ ، وإذا تبين أن لمجلس الشيوخ آراء وملاحظات تختلف عن النتائج التي توصلت إليها الجمعية الوطنية ، يقوم رئيس الدولة بطلب عقد لجنة مشتركة من المجلسين للنظر في توحيد وجهتي النظر ويبقى بيد الجمعية العمومية الحق في البت النهائي .

الولايات المتحدة الأمريكية : (2)

تختلف مناقشة مشروع الموازنة على المستوى التشريعي في الولايات المتحدة الأمريكية عن غيرها في الدول الأوروبية الأخرى ، ففي تلك الدول نجد أن السلطة التشريعية ليست مطلقة اليد في إجراء تغييرات جوهرية بدون موافقة الحكومة ، ذلك لأن

---

(1) ـ بحث الدكتور إبراهيم عثمان شاهين عن الموازنة العامة في المملكة المتحدة ص 18 سابق الإشارة إليه .

ـ أنظر المالية العامة دراسة مقارنة الدكتور حسن عواضة ص 155 - 156 سابق الإشارة إليه .

ـ بحث السيد كمال نور الله حول الموازنة العامة في فرنسا المقدم إلى ندوة الإتجاهات الحديثة للموازنة التي عقدتها المنظمة العربية للعلوم الإدارية في دمشق عام 1979

(2) ـ بحث إعداد الموازنة الفيدرالية في الولايات الأمريكية ـ السيد محمد حامد إبراهيم المقدم إلى ندوة الإتجاهات الحديثة للموازنة التي عقدتها المنظمة العربية للعلوم الإدارية في 1979

الحكومة عادة ما تنتمي إلى الأغلبية في البرلمان ، خلافاً لتنظيم السلطات في الولايات المتحدة الأمريكية . فحتى عام 1921 كانت السلطة التشريعية هي التي تعد الموازنة وفقاً لمبدأ الفصل بين السلطات انطلاقاً من مبدأ أن السلطة التشريعية هي صاحبة الحق بإصدار التشريعات . لذلك أطلق على الموازنة اسم « الموازنة التشريعية » Legeslative Budget . وفي عام 1921 صدر قانون الموازنة والمحاسبة الذي عهد إلى رئيس الدولة مسؤولية إعداد الموازنة ، لذلك أطلق عليها اسم « الموازنة التنفيذية » Executive budget نسبة إلى سلطة إعدادها من قبل السلطة التنفيذية . وبموجب هذا القانون منحت السلطة التنفيذية المتمثلة برئيس الدولة قوة في مجال الموازنة ومناقشاتها مع السلطة التشريعية ، إلا أن هذه القوة لم تكن بالشكل الكافي ، حيث بقيت السلطة التشريعية صاحبة السلطة في مناقشة الموازنة ، حتى جاء التعديل الآخر الخاص بقانون ضبط الرقابة على الموازنة عام 1974 ، والذي توفر فيه درجة معقولة من التنسيق في قوى رئيس الدولة والكونجرس في مجال الموازنة ومناقشاتها . ومع هذا فقد بقي الكونجرس محتفظاً بصلاحية تغيير الموازنة بالإضافة أو الحذف نأو الزيادة أو الخفض إضافة إلى أن الكونجرس عند مناقشته للموازنة يتناولها بشكل تفصيلي ، على أساس اعتمادات الوزارات كل على انفراد ، أكثر من مناقشته مشروع الموازنة كوحدة متكاملة. وتتم مناقشة الموازنة عن طريق لجنة في مجلس النواب تضم أعضاء من الحزبين في المجلس ولجنة أضيق من هذه اللجنة في مجلس الشيوخ ، تتولى كل من اللجنتين في زمن موحد دراسة مشروع الموازنة ، وتقدم كل من هاتين اللجنتين تقريرها إلى المجلس المتفرعة منه ، وينظر كل من المجلسين في التقرير المقدم إليه حيث يتضمن التقرير دراسة تفصيلية عن مشروع الموازنة وما تبديه اللجنة من ملاحظات ، ثم يتولى المجلسان عن طريق مؤتمر مشترك تسوية الإختلافات بين وجهات النظر والتوصل إلى إصدار قانون الموازنة ، وبعدها يتولى رئيس الدولة اعتماد قانون الموازنة ، وله أن يعترض عليه خلال عشرة أيام ، إلا أن اعتراضه يجب أن يكون على القانون ككل وليس على أجزائه أو على التخفيضات أو التعديلات التي أجريت على المشروع الذي قدمه . وبهذا يتعذر على رئيس الدولة ، من الناحية العملية ، إمكانية الإعتراض لضيق الفترة وحاجته لتنفيذ الموازنة في الوقت المحدد لها .

3 ـ صلاحيات السلطة التشريعية في المصادقة في بعض الدول العربية:

الأردن :

اوضحت المادة (112) من الدستور أسس مناقشة واقرار مشروع الموازنة من قبل مجلس الأمة ، وتجري المناقشة وفقاً للخطوات التالية:

يقدم وزير المالية مشروع قانون الموازنة إلى مجلس النواب (المجلس الإستشاري حالياً) ويلقي خطاب الموازنة الذي يتضمن الخطوط الرئيسية للسياسة المالية التي ستتولى الحكومة اتباعها خلال السنة القادمة ، ويشير إلى ما

تضمنه مشروع الموازنة من أهداف . ثم يحيل مجلس النواب المشروع إلى اللجنة المالية الخاصة به ، وبعد دراسة المشروع من قبل اللجنة تقدم تقريرها إلى المجلس الذي يتولى مناقشة تقرير اللجنة ومشروع الموازنة ، وبعد توصله إلى إقرار المشروع يحيله إلى مجلس الأعيان الذي يتولى بدوره إحالة المشروع إلى اللجنة الخاصة به لترفع تقريرها إليه لدراسته مع مشروع الموازنة والنظر في إقرار المشروع .

لمجلس الأمة صلاحيات تخفيض نفقات اعتمادات الفصول حسب ما يراه موافق للمصلحة العامة ، وليس له أن يزيد في تلك النفقات إلا في حالة إقراره إصدار قوانين خاصة بإحداث نفقات جديدة ، كما لا يجوز للمجلس أثناء مناقشة الموازنة إلغاء ضريبة موجودة أو فرض ضريبة جديدة ، ولا يجوز له تعديل الضرائب القائمة والمفروضة بموجب القوانين المرعية .

البحرين :

تقوم وزارة المالية والإقتصاد الوطني بتقديم مشروع الموازنة إلى اللجنة المالية والإقتصادية لمجلس الوزراء التي تقوم بمناقشة مشروع الموازنة بحضور مدير إدارة الموازنة ومدير إدارة التخطيط والشؤون الإقتصادية ، وترفع اللجنة تقريرها وملاحظاتها على المشروع إلى مجلس الوزراء ، ويتولى مجلس الوزراء مناقشة مشروع الموازنة وما أوردته اللجنة من استعراض للسياسة المالية وتفاصيل النفقات والإيرادات المقترحة ، ويدخل على المشروع التعديلات التي يراها مناسبة ، ثم يقدم المشروع بشكله النهائي إلى أمير البلاد لاعتماده وإصدار قانون اعتماد الموازنة .

لبنان :

وفي لبنان نجد أن المادة 84 من الدستور اللبناني لا تجيز لمجلس النواب أثناء مناقشة الموازنة أن يزيد الإعتمادات المقترحة في مشروع الموازنة ، إلا أن المجلس يجوز له إجراء تعديلات على الإعتمادات المقترحة ما بين البنود دون أن يؤدي ذلك إلى تغيير في المجموع الكلي لمشروع الموازنة المقترح ، إلا أن المجلس إذا رغب في زيادة النفقات فله بعد الإنتهاء من المناقشة إصدار قوانين من شأنها إنشاء نفقات جديدة . فقد جرت العادة أن يتم إدخال زيادة على مشروع الموازنة بعد الإتفاق مع وزير المالية ومجلس الوزراء . ويبقى لمجلس النواب الحق في إلغاء اعتماد أو تخفيضه أو نقل اعتماد من باب إلى باب وفقا لما أوردته الأحكام المنصوص عليها في النظام الداخلي لمجلس النواب .

سورية :

تنص المادة 74 من دستور الجمهورية العربية السورية على أن يعرض مشروع الموازنة على مجلس الشعب لمناقشته وإقراره . ولم يجز الدستور للمجلس أثناء دراسته لمشروع الموازنة أن يزيد فى تقدير النفقات أو الايرادات .

ليبيا:

يتولى مجلس قيادة الثورة الليبي مناقشة مشروع الموازنة وإعتماد قانونها ، ويقوم المجلس بفحص مشروع الموازنة ، وله حق تعديل المشروع كلاً أو جزءاً دون الرجوع إلى موافقة الحكومة ، كما له حق رفض المشروع ، وبالتالي فللمجلس صلاحية مطلقة وليست مقيدة بأي شرط في مناقشة مشروع الموازنة وإجراء التغييرات عليه .

مصر:

تنص المادة 115 من الدستور المصري على أنه يجب عرض الموازنة على مجلس الشعب ، ويتولى مجلس الشعب إحالة مشروع الموازنة العامة إلى لجنة خاصة به (لجنة الموازنة والخطة) ويتفرع من اللجنة لجان تختص كل لجنة بدراسة موازنات قطاع أو أكثر من قطاعات الدولة، ويعاون هذه اللجان ممثلون عن وزارة المالية ، وتقدم هذه اللجان بعد الفراغ من عملها تقاريرها إلى اللجنة العامة ، وتقوم اللجنة العامة بدراسة مشروع الموازنة والتقارير الخاصة به وتقارير اللجان الفرعية ، وتقدم تقريراً عاماً عن السياسة المالية لمشروع الموازنة والتعديلات التي تقترحها بعد أن تأخذ رأي الحكومة فيه وتضمنه في تقريرها ، ويطرح تقرير اللجنة على المجلس لمناقشته ، ويتولى وزير المالية الرد على الإستفسارات التي تثار حول مشروع الموازنة ، ويتم بعدها أخذ الرأي على مشروع الموازنة باباً باباً ، ولا يجوز لمجلس الشعب أن يعدل مشروع الموازنة إلا بموافقة الحكومة .

مراحل تنفيذ الموازنة ، المتابعة ، التقييم

أولاً ـ المرحلة الخامسة ـ تنفيذ الموازنة:

1 ـ سند التنفيذ:

تعتبر مصادقة السلطة التشريعية على مشروع الموازنة ، إضفاء الصفة القانونية عليها وترخيصاً بالبدء في تنفيذها ، وهذا ما يجعل الموازنة قابلة للتنفيذ من قبل السلطة التنفيذية ، اعتباراً من تاريخ هذه المصادقة وابتداء من التاريخ الذي يحدده قانون الموازنة (تاريخ البدء بتنفيذ الموازنة)، وتعتبر مرحلة تنفيذ الموازنة من المراحل الرئيسية للموازنة

إن قانون الموازنة ليس وحده سند التنفيذ ، وانما هناك أحكام وقواعد في القوانين والأنظمة المرعية في الدولة تحدد أسلوب التنفيذ وأبعاده ، مما يجعل تنفيذ الموازنة عملية معقدة تستدعي إحكام الرقابة على التنفيذ بما ينسجم مع الأحكام المنصوص عليها في تلك القوانين ، كقانون المحاسبة الحكومية ، وقانون الخدمة المدنية ، والتشريعات الخاصة بإبرام عقود الالتزام والمشتريات وغيرها . بالإضافة إلى ذلك ، فإن عملية تنفيذ الموازنة تخضع من الجهة الأخرى إلى التعليمات السنوية الخاصة بتنفيذ الموازنة التي يصدرها وزير المالية ، والسلطة المختصة بتنفيذ اعتمادات الموازنة كالوزارات وادارة الموازنة العامة وادارة المحاسبة الحكومية . وتشير هذه التعليمات إلى توضيح ضوابط التنفيذ ومتطلباته وحدود الصلاحيات المخولة للرؤساء الإداريين للتصرف بموجبها في عملية التنفيذ مع بيان جهات التدقيق والرقابة المفروضة على التنفيذ قبل أو بعد وقوعه ، وذلك في إطار أنظمة الرقابة المالية والمحاسبة الحكومية .

2 ـ تعليمات (قواعد) تنفيذ الموازنة:

تقوم وزارة المالية عادة بإصدار تعليمات تنفيذ الموازنة التي يطلق عليها أحياناً بقواعد تنفيذ الموازنة ، وتشتمل هذه التعليمات على مجموعتين من القواعد هما:

أ ـ مجموعة قواعد تنفيذ الموازنة من الوجهة الإدارية ، وتركز هذه المجموعة على أساليب تنفيذ الإعتمادات المرصودة بالموازنة ، وطرق التنفيذ وتشير بعض هذه القواعد إلى الأحكام التشريعية ذات العلاقة بتنفيذ هذه الإعتمادات ، كما تحدد هذه القواعد الصلاحيات وتوضح السلطات المسؤولة عن تنفيذ الإعتمادات والإيرادات.

ب ـ مجموعة قواعد التنفيذ المحاسبي للموازنة: وتركز هذه المجموعة على بيانات سلطات وصلاحيات الصرف والقبض والإجراءات المالية المتعلقة بالمعاملات المالية الخاصة بهذا الصرف أو القبض من إجراءات نقدية وأسلوب السحب على الخزينة أو البنوك الخ....

وبالنظر لاشتمال قواعد تنفيذ الموازنةعلى مجموعتين ذات بعدين من أبعاد تنفيذ الموازنة :البعد الإداري والبعد الحسابي كان ،ان وإصدار هذه التعليمات قد تصدر عن إدارتين من إدارات وزارة المالية هما إدارة الموازنة العامة،التي تتولى إصدار تعليمات البعد الإداري (المجموعة الأولى)،وإدارة الحسابات الحكومية وتتولى إصدار تعليمات البعد الحسابي ، وقد تقوم وزارة المالية بإصدار التعليمات بشكل موحد يشارك في إعدادها كل من الإدارتين المشار إليها ، وقد تقتصر التعليمات على القواعد الواجب تنفيذها في السنة المعنية بتنفيذ الموازنة ، دون الحاجة إلى بيان الأحكام الخاصة بالتشريعات والأنظمة المرعية بهذا التنفيذ ، على اعتبار أن التعليمات تشير إلى تلك الأحكام لأغراض التنبيه، إذ يتطلب من الإدارات التنفيذية مراعاتها في جميع الأحوال.

ونلخص فيما يلي الأحكام الأساسية التى تتناولها قواعد الموازنة:

ـ أحكام عامة توضح النصوص التشريعية الخاصة بالموازنة وطرق تنفيذها.

ـ الأحكام الواردة في قانون الموازنة وسلطات وطرق التنفيذ.

ـ أحكام خاصة بصلاحيات الصرف على الإعتمادات وفقاً للأبواب.

ـ أحكام خاصة عن معالجة تنفيذ بعض اعتمادات بنود معينة في الموازنة.

ـ أحكام بمجالات المناقلات بين البنود في داخل الباب أو من باب إلى باب وإجراءاتهاوسلطاتها

ـ أحكام خاصة بالإيرادات وطرق تحصيلها ومواعيد تحصيلها ، مع الإشارة إلى القوانين والأنظمة والتعليمات الخاصة بمجرى هذه الإيرادات ،سواء كانت تختص بالضرائب والرسوم ، أو كانت تختص بالإيرادات المتنوعة الأخرى.

ـ أحكام خاصة بالأصول المحاسبية وإجراءاتها وطرق الرقابة والمتابعة على تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات.

ـ أحكام خاصة بحسابات الحكومة في البنك المركزي ومجرى التدفقات النقدية منه وإليه.

3 ـ علاقة تنفيذ الموازنة بالإعداد والمصادقة :

إن مرحلة تنفيذ الموازنة تتأثر بالمرحلة التي تم بها إعداد الموازنة وبمرحلة المصادقة عليها ، فإذا اتسم الإعداد والإعتماد بالواقعية ووضوح الرؤية في إطار نظرة مستقبلية صائبة لظروف السنة القادمة للموازنة والتي سيتم فيها تنفيذ الموازنة، كان لذلك تأثير احسن على تنفيذ الموازنةوتقليل المشاكل التي يواجهها هذا التنفيذ، أما في حالة القصور في وضوح الرؤيا للحاجات المستقبلية للموازنة فإن ذلك سيؤدي بلا ريب إلى مشاكل في مرحلة تنفيذ الموازنة ، فتقدير الإعتمادات بأقل من الإحتياجات الفعلية المتوقعة مثلاً سيؤدي إما إلى قيام الوزارات او الإدارات العامة بتجاوز الإعتمادات المخصصة لها ، أو أنها ستلجأ إلى الإلحاح بالمطالبة من وزارة المالية أو السلطات المختصة الأخرى بطلب المناقلة ما بين الإعتمادات لمواجهة قصور بعض الاعتمادات وإلا سترضخ الإدارة للتقيد بالاعتمادات المرصدة ، وذلك على حساب أنشطتها والخدمات التي نقدمها الى الجمهور . أما إذا كان تقدير الإعتمادات يزيد عن واقع الحاجة المستقبلية لتنفيذ الموازنة فإن ذلك سيؤدي إلى الإسراف في الإنفاق وهدر للأموال العامة التي كان بالإمكان توجيهها للإنفاق فى مجالات اقتصادية واجتماعية مفيدة أخرى .

وبالنسبة لجانب الإيرادات فإن المغالاة في تقدير الإيرادات بأكثر مما يتوقع جبايته والحصول عليه من المصادر المختلفة لتمويل الموازنة ، يؤدي بنتيجة الأمر إلى عجز حقيقي في تمويل النفقات التي تم اعتماها في الموازنة ، وقد يلجأ إلى هذا الأسلوب من التقدير بصورة خاصة من قبل المسؤولين عن إعداد الموازنة بغرض التوصل إلى إيجاد توازن صوري بين النفقات والإيرادات عندعرض الموازنة للمصادقة عليها ، وخاصة عندما يكون مبدأ التوازن للموازنة عند المصادقة عليها منصوصاً عليه في تشريعات الدولة.

ويتضح جلياً أن إعداد الموازنة عن طريق المغالاة في تقدير الإيرادات المتوقعة ـ يمثل صورة وهمية لتحقيق التوازن ، وأن إعداد الموازنة قد تم بعجز مستتر تم تغطيته بإضافة بعض التقديرات الرقمية دون أن يقابلها إيرادات فعلية. وبعكس هذه الحالة فإن التقصير في تقدير الإيرادات عند إعداد الموازنة بأقل مما يتوقع الحصول عليه فعلاً يؤدي إلى عجز غير حقيقي في تمويل النفقات ، مما يضطر معدي الموازنة إلى الضغط على تقدير اعتمادات النفقات وتقليصها وصولاً إلى مبدأ التوازن ، وبذلك تفوت فرصة استخدام الإيرادات التي لم تؤخذ بالحسبان عند تقرير حجم الإيرادات الفعلية في تمويل النفقات التي كان يمكن التوسع فيها بحسب ضرورتها عند إعداد الموازنة وقد تلجأ إلى هذا الأسلوب من التقصير في التقدير الإدارات المركزية المسؤولة عن جباية أموال الدولة

كإدارة جباية الضرائب أو الرسوم الجمركية وغيرها من الإدارات المسؤولة عن جبَاية الإيرادات التي تشكل نسبة كبيرة من إيرادات الموازنة والغرض من اتباع هذا الأسلوب هو ضمان الإدارات جباية الإيرادات عند التنفيذ بأكثر مما تم توقعه عند إعداد الموازنة للظهور بالمقدرة والكفاءة في مجال جباية الإيرادات.

ثانياً ـ المرحلة السادسة ـ مرحلة متابعة تنفيذ الموازنة.

تعتبر التقارير المالية التي تصاحب عملية تنفيذ الموازنة من أهم الوسائل في تحقيق إدارة سليمة . لقد جرت العادة على تقديم البيانات المحاسبية على مستوى الدولة إلى الجهات ذات العلاقة، كوزارة المالية وديوان الرقابة المالية ، والدوائر الإحصائية ولا تعدو أن تكون هذه البيانات المحاسبية عادة نتيجة مباشرة للتنفيذ المحاسبي للموازنة. وبالرغم من اختلاف أساليب العرض التقليدية المتعارف عليها والخاصة بنتائج تنفيذ الموازنة ،فإنها تكاد تكون واحدة من حيث الهدف من هذا العرض الذي يركز على عرض حسابات الموازنة في ختام السنة المالية بشكل يطابق الشكل الذي شرعت فيه الموازنة من حيث التبويبات الإدارية والنوعية ، ويوضح مقدار التنفيذ الفعلي للنفقات بالقياس إلى الإعتمادات المرصودة لها ، والتحصيل الفعلي للإيرادات قياساً على الإيرادات التي تم تخمين الحصول عليها . وبذلك فإن جداول عرض النفقات توضح أصل الإعتمادات المرصودة مقابل النفقات الفعلية التي تم صرفها . ويبين بعد ذلك مقدار التجاوز إن وجد. وفي بعض الأحيان يضاف إلى حقول هذا الجدول مقدار الإضافات أو التغيرات التي حصلت على أصل اعتمادات الموازنة والتي تم إجراؤها عليه خلال سنة التنفيذ. كما يتم تقديم مثل هذه البيانات خلال سنة تنفيذ الموازنة شهرياً أو فصلياً .

ففي الحالة التي يكون النظام الحسابي المطبق في الدولة على مستوى متطور وحديث، يصبح من السهل الحصول على تقارير دورية ودقيقة . وعلى أساس هذا المستوى من البيانات التي توفرها التقارير الدورية المحاسبية ، يمكن الوصول إلى نتائج رقابة العمل في الوحدات الحكومية ومستوى أدائها، وذلك بإضافة أعمدة جديدة إلى نفس الشكل المطبق بالنسبة للتقارير المحاسبية ، فلو فرضنا أن التقارير المحاسبية تبين المدفوعات التي تم صرفها للأعمال وفقاً لساعات العمل، فإنه بالإمكان إضافة حقل جديد لبيان المعلومات عن الإنجاز الذي قام هؤلاء العمال به لقاء هذه المدفوعات . وكثيراً ما يمكن تطبيق مثل هذه الأساليب والوصول إلى ما تحقق أداؤه من الأعمال مقابل ما تم إنفاقه من أموال في مجال الأنشطة التي يمكن قياس وحدات العمل فيها ، وخاصة في المشروعات الإنمائية أو في النفقات الرأسمالية . فبالإمكان وضع الإضافات على جداول التقارير المحاسبية لمعرفة عدد الأمتار التي تم تبليطها بالنسبة لفتح الشوارع ، أو عدد الأبنية التي تم إنشاؤها مقابل الإعتمادات المخصصة لهذه الإنشاءات إلا أن الصعوبة تكمن في إمكانية التوصل إلى حجم أو قياس الأداء في الخدمات العامة أو

نتيجة للإنفاق الجاري ، وخاصة في حالة تطبيق الموازنة التقليدية حيث يتم رصد الإعتمادات فيها على أساس أغراض الصرف وليس على أساس قياس الأداء وتحقيق أغراض معينة . وتتضاعف هذه الصعوبة في حالة عجز النظام المحاسبي عن تقديم التسهيلات لتوفير البيانات الضرورية عن نتائج ما تم تنفيذه ، مقابل النفقات التي تم صرفها من الإعتمادات المرصودة في الموازنة ومن المعلوم أن الكثير من التقارير المحاسبية المطبقة في بعض الدول تشير إلى نسبة التنفيذ لإعتمادات الموازنة بالقياس إلى نسبة الصرف الفعلي للنفقات التي تم صرفها على هذه الإعتمادات ، وهي نسبة محاسبية من حيث تنفيذ الصرف فقط دون أن تشير إلى أي مدلول آخر من حيث نسبة أداء العمل أو تحديد نتائجه ، **فإذا كانت مديرية الرقابة الصحية مثلاً قد أنفقت 90% من الإعتمادات المرصودة لها فإن هذه النسبة سوف لا تشير إلى نسبة أدائها إزاء خدمات الوقاية الصحية التي تم إنشاء هذه المديرية من أجلها .**

وما لم يتم إعداد الموازنة على أساس تقديرات حجم الأعمال المتوقع أداؤها مقابل الإعتمادات المرصودة لاحتياجات الإدارة،حتى في حالة تطبيق نظام الموازنة التقليدية ، وما لم يتم تطوير النظام المحاسبي وجعله قادراً على توفير مختلف أنواع البيانات الحسابية التي يحتاجها المسؤول الإداري والمراقب والموجه في مجال تنفيذ الموازنة ، فإنه من الصعب متابعة تنفيذ الموازنة وترشيد الإنفاق العام وتحقيق فاعليته بشكل دقيق وواضح .

ثالثاً ـ المرحلة السابعة ـ مرحلة تقارير الأداء :

لقد أشرنا فيما تقدم أن التقارير الحسابية ، مع ضرورتها للأغراض المحاسبية والرقابة المالية لمختلف المستويات الإدارية وللسلطة التنفيذية والتشريعية، فإنها لا تخدم أغراض رقابة الأداء والتحقق من أن العمل الذي رصدت من أجله المبالغ قد تم أداؤه بالشكل المطلوب . وكما أوضحنا فإن إعداد الموازنة يجب أن يتم بناء على تقديرات حجم العمل وفقاً لمختلف المداخل التي أشرنا إليها في بحثنا السابق عن مداخل قياس العمل.

ونضيف هنا ، استكمالاً لذلك ، أنه ينبغي أن يتم إعداد تقارير دورية شهرية أو فصلية ترفعها الوحدات التنفيذية إلى الرؤساء الإداريين وإلى الجهاز المركزي للموازنة ، ويتم تصميم هذه التقارير في ضوء حجم العمل المؤدى قياساً على مقدار التنفيذ المالي الذي تم صرفه من الإعتمادات المخصصة للوحدة الإدارية . ويمكن تصميم هذه التقارير وفقاً لمجموعات نمطية ووفقاً لطبيعة الأعمال التي تمارسها الوحدات الإدارية ، كبيان عدد الخدمات المقدمة على أساس الأفراد المستفيدين ، أو كإصدار عدد جوازات السفر للمسافرين ، أو إصدار إجازات سوق السيارات ، أو على أساس كميات مقدرة

بالطول أو بالوزن، أو وحدات سلعية منتجة وهكذا . ويمكن أن يتم التمييز بين هذه التقارير من حيث التفاصيل التي تقدم إلى الرئيس التنفيذي للإدارة شهرياً وتقرير مجمل يقدم إلى السلطات المالية (جهاز الموازنة) فصلياً . وعلى أساس هذه التقارير تتم متابعة الأعمال التي رصدت من أجلها الإعتمادات في الموازنةورقابة تنفيذها في مراحل زمنية خلال فترة سنوية الموازنة.

ومن جهة أخرى يتم تصميم تقارير خاصة بمتابعة تحصيل الإيرادات ،وذلك بإخضاع المبالغ المقدر تحصيلها في الموازنة من قبل الجهة المسؤولة عن هذا التحصيل .

وتصمم هذه التقارير على أساس مصادر الإيرادات وفقاً لأنواعها ، وتؤخذ بالإعتبار لأغراض هذه التقارير المبالغ الكبيرة والمتوسطة والتي تعتبر من الموارد الرئيسية لتمويل الموازنة، كالضرائب والرسوم وفقاً لأنوعها ، ويفضل أن يتم تقديم هذه التقارير شهرياً إلى جهاز الموازنة حتى ولو لم تكن إجراءات التسجيل النهائي لهذه الإيرادات قد تمت وفقاً للنظام المحاسبي المقرر وأدخلت في السجلات المركزية لخزينة الدولة . ومن دراسة هذه التقارير يمكن معرفة تدفق التحصيلات للموازنة ومتابعتها وحث الدوائر المسؤولة لتنشيط التحصيل والوقوف على أسباب التقصير إن وجدت .

رابعاً ـ المرحلة السابعة ـ المرحلة الختامية وتقييم أداء التنفيذ:

عندما ينتهي العمل بالموازنة، وذلك بإنتهاء السنة المالية التي تنتهي في آخر يوم من مدة السنة التي بدأ العمل فيها ، فإن هذا اليوم يعتبر اخر يوم لتنفيذ الإعتمادات المرصودة في الموازنة [1]بعد هذا التاريخ يتولى الجهاز المركزي للحسابات الحكومية إعداد الحساب العام عن الموازنة التي سبق تنفيذها ، والذي يسمى هذا الحساب في الكثير من التشريعات العربية بالحساب الختامي ، ويعتبر البيان الفعلي بنتيجة تنفيذ موازنة السنة المالية المنتهية ، ويتم تنظيم جداول هذه الحسابات عادة ، بنفس الطريقة والترتيب والتبويب التي تعدُّ بها الموازنة العامة للدولة . كما تنظم التعليمات والقواعد المحاسبية والتشريعات المالية ، إسلوب وطرق إعداد هذه الحسابات ، ومراحل عرضها والسلطات التي تعرض عليها فيتولى وزير المالية عادة عرض هذا البيان الحسابي العام على مجلس الوزراء ثم على السلطة التشريعية ، بعد تزويد ديوان الرقابة المالية العليا (الجهاز المركزي للمحاسبات) بنسخة منه . ويقوم هذا الجهاز الرقابي عادة بتقديم هذا الحساب الختامي إلى السلطة التشريعية ، برفقة تقريره المتضمن مناقشاته لهذا الحساب وملاحظاته عليه .

---

(1) ـ أنظر الفقرة تاسعاً ـ الفصل الثاني ـ القسم الرابع ، موقف الإعتمادات عند إنتهاء السنة المالية .

إن معظم التشريعات في دول العالم وفي الدول العربية، تنص في دساتيرها أو في قوانينها المالية على أن تتولى السلطة التشريعية المصادقة على الحسابات الختامية السنوية للدولة، تلك الحسابات التي تعتبر خاتمة التنفيذ للموازنة في مدتها ، السنة المالية ، والتي سبق للسلطة التشريعية وأقرت قانون هذه الموازنة ، وعلى أساس هاتين المرحلتين التشريعتين للموازنة، الأولى عند المصادقة على الموازنة ، والثانية عند المصادقة على الحسابات الختامية، تتمكن السلطة التشريعية من مناقشة السلطة التنفيذية عن مدى تنفيذها للموازنة ومواطن الضعف أو التقصير في التنفيذ أو التجاوز عليه . ولتسهيل عملية مراقبة السلطة التشريعية هذه، تقدم مع هذه الحسابات إلى السلطة التشريعية ، مختلف التقارير والدراسات التفصيلية الخاصة بتقييم نتائج التنفيذ، وذلك من قبل هيئات أو لجان متخصصة مخولة في التشريعات المرعية بإداء هذه المهمة، كديوان الرقابة المالية (الجهاز المركزي للمحاسبات)، أو اللجان البرلمانية ، أو اللجان الفرعية الأخرى التي يعينها البرلمان للقيام بمثل هذه المهمة .

وسائل وطرق تقدير النفقات والايرادات

من المعلوم أن إقتراح وضع الإعتمادات والإيرادات ما هو إلا عملية تقديرية تقوم بها جهة إعداد مشروع الموازنة إبتداءً ، وبالتالي فإن هذه التقديرات لا تمثل بصورة حقيقية النفقات التي سيتم إنفاقها فعلاً أو الإيرادات التي سيتم تحصيلها في السنة القادمة . ومن هنا تبرز الحاجة الملحة لأن تتصف هذه التقديرات بالدقة والوضوح ، وإلا فقدت الموازنة غاياتها وأهدافها ، وأصبحت الموازنة مجرد أرقام حسابية عشوائية ، خاصة إذا ما علمنا أن الموازنة تمثل نفقات برامج الحكومة المطلوب تنفيذها ، وأن الإيرادات هي الممولة لهذه النفقات . ولغرض إعطاء الموازنة وظيفة تحقيق برامج الحكومة ، فإن تحضيرها وإعدادها يواجهان مشكلات عصيبة ومعقدة ، خاصة إذا كانت البيانات التي يعتمد عليها لوضع التقديرات غير متوفرة وميسورة ؛ كالبيانات الحسابية والإحصائية وغيرها من المؤشرات الإقتصادية ، أو فقدان وضوح الخطة العامة للموازنة وتعليماتها ، والأهداف المرجو تحقيقها بما فيها تحديد أولويات المناهج والمشروعات والأعمال . . الخ . ذلك لأن ما تم صرفه في السنة الماضية على الحاجيات التي تم شراؤها والنفقات التي تم صرفها ، لا يكفي لوضع تقديرات السنة المقبلة في الكثير من الحالات ، خاصة إذا كانت تلك النفقات قد إرتبطت بالتكاليف التاريخية التي تستند عادة إلى النفقات المتتالية للسنوات السابقة دون إستنادها الى أساس الكلف الحقيقية ، طبقاً للبيانات والمؤشرات المالية والإقتصادية ، وربط ذلك بنتائج العمل الخاصة بأهداف المناهج والمشروعات الخاصة بالموازنة . فإن كلفة رواتب الموظفين في وحدة إدارية مثلاً في السنوات السابقة تبقى مستمرة ومتنامية في أغلب الحالات على أساس مسيرتها التاريخية ، فإذا كانت هذه الكلف لم ترتبط بالأعمال والواجبات التي تقوم بها هذه الوحدة ، وبالتالي بحصيلة ناتج هذه الأعمال في إطار برامج ومشروعات معينة ، فإن هذه النفقات سوف لا تمثل الحاجة الفعلية للكلف وإنما قد تتضمن نوعاً من

الإسراف ، وبالتالي مخالفة صريحة لمبدأ (أقل كلفة لأحسن إنتاج) . وما ينطبق على ذلك ينطبق على أنواع النفقات الأخرى التي يتم رصد الإعتمادات لهـا في الموازنة .

لقد إختلفت الدول في طرق تحضير موازناتها وذلـك بالنسبة للأسس التي يتم بموجبها إقتراح تقدير الإعتمادات المطلوب إنفاقها ، ويرجع ذلك إلى مدى التقدم العلمي والفني وأسلوب الموازنة المطبقة في تلك الدول . ونشير فيما يلي إلى أكثر الطرق شيوعاً في مجال هذا التقدير :

أولاً ـ تقدير الإيرادات :

يتم تقدير الإيرادات العامة للدولة بطرقٍ مختلفةٍ تتبعها كل دولة وفقاً لتجاربها وخبراتها في هذا الإختصاص. ولا بد أن نشير أولاً إلى أنه من العسير أن يكون هناك طرق ووسائل معينة ومحددة تستخدم في تقدير الإيرادات .

ويمكن القول قبل كل شيء بأن ذلك يتوقف على حجم ومستوى الحكومة وتنوع مصادر إيراداتها ؛ ضريبية كانت أو غير ضريبية ، ونوع هذه المصادر وتعددها ، وأسلوب الجباية المتبع ، والوضع الإقتصادي ومدى إستقراره وتغيره ، ومدى إستقرار القوانين والأنظمة المرعية الخاصة بتحديد نسب هذه الإيرادات ، أو خضوعها للتعديلات بالزيادة أو النقصان ومستوى نمو الدخل القومي . وليس هناك مؤشرات معدة ومتعارف عليها في مجال التنبؤات لمستقبل الموازنة ، إذ أن معظم هذه المؤشرات تستخلص من قبل واضع التقديرات بناءً على إستقراء الحالات المتعددة الخاصة بتقديرات الإيرادات العامة ؛ إداريـة كانت من حيث كفاءة الخبرة الإدارية المنفذة ، أو إقتصادية بما فيها القرارات الخاصة بالخطط والمناهج الإقتصادية ذات العلاقة . فالرسوم الجمركية مثلاً ذات علاقة وثيقة بمنهج الإستيراد الحكومي ، ورسوم الإنتاج لها علاقة بمستوى التصنيع والإنتاجية في البلاد وهكذا .

وقد تعارف كتاب العلوم المالية على أن هناك ثلاثة طرق يمكن اللجوء إليها في تقدير الإيرادات ، وهذه الطرق هي طريقة التقدير القياسي ، وطريقة التقدير الوسطي ، وطريقة التقدير المباشر .

وفيما يلي نبدي نبذة مختصرة عن كل من هذه الطرق :

أ ـ طريقة التقدير القياسي : يتم تقدير الإيرادات للسنـة المقبلة قياساً على النتائج الفعلية التي تم تحقيقها في السنة قبل الأخيرة ؛ أي في السنة السابقة للسنة التي يتم التقدير فيها ، مع الأخذ بالإعتبار بعض التعديلات التي تحتمها أسباب تشريعية واضحة ؛

كفرض ضرائب جديدة أو رسوم ، أو تغيير في قيمة هذه الضرائب ، أو الإعفاء من بعضها أو إلغائها . كما يؤخذ بالإعتبار الإحتمالات الأخرى التي قد تؤدي إلى زيادة في توقعات التحصيل أو إنخفاضها ؛ كتوقعات التطورات الإقتصادية أو الإدارية كتحسين طرق الجباية ورفع كفاءة أجهزة الجباية وغيرها ، إن أخذ السنة ما قبل الأخيرة كمقياس لتقدير إيرادات السنة المقبلة هو إفتراض أنّ الدورة الحسابية للسنة ما قبل الأخيرة قد إنتهت ، أي أن حساباتها النهائية قد أغلقت وأصبحت مقادير أرقام إيراداتها كاملة ونهائية . أما حسابات تنفيذ الموازنة الأخيرة فهي لا تزال في دور التنفيذ ، وأرقام تحصيلات الإيرادات النهائية غير معروفة بعد ، وبالتالي فهي لا تعطي الصورة الكاملة عن حجم إيرادات الدولة .

وتطبيقاً لأسلوب طريقة التقدير القياسي هذا، فان تقدير ايرادات موازنة السنة 1980 هو اتخاذ الايرادات التي تم تحصيلها فعلاً في السنة 1978 أساساً للتقدير ، مع أخذ اعتبارات التغيرات والتطورات الأخرى بنظر الاعتبار عند وضع التقديرات المقبلة .

كانت طريقة التقدير القياسي معروفة في الدول الأوروبية قبل الحرب العالمية الأولى ثم أخذت بالتلاشي بعد ذلك نتيجة لتبدل الظروف الإقتصادية والإجتماعية والسياسية ، وتعاقب الأزمات الإقتصادية ، وظهور فترات الرخاء أو الكساد الإقتصادي ؛ مما أصبحت معه هذه الطريقة غير قادرة على توقعات الإيرادات المقبلة بصورة صحيحة ، قياساً على السنة ما قبل الأخيرة لاختلاف الوضع الإقتصادي وتغيراته في الفترة الواقعة بين تلك السنة والسنة المراد تقدير إيراداتها ؛ أي بعد سنتين من سنة القياس .

ب ـ **طريقة التقدير الوسطي** : تأخذ هذه الطريقة عند تقدير إيرادات السنة المالية المقبلة بالإعتماد على متوسط الزيادات التي تم تحقيقها في إيرادات السنوات الخمس السابقة للسنة قبل الأخيرة ، ويضاف متوسط الزيادة هذا إلى الإيرادات الفعلية التي تحققت في السنة ما قبل الأخيرة ليكون حجم الإيرادات المتوقع للسنة **القادمة** . والمثال التالي يوضح كيفية التطبيق :

فإذا أردنا تقدير ايرادات السنة 1986 فينبغي أن تؤخذ الايرادات الفعلية للسنة 1984 (آخر سنة قياس) يضاف إليها متوسط الزيادة المتحققة في السنوات الخمس السابقة لها وهي السنوات (79 - 80 - 81 - 82 - 83) .

فإذا كانت بيانات الإيرادات الفعلية لهذه السنوات الخمس تشير إلى :

			نمو الإيرادات
1 ـ السنة 79	= 30 مليون		
2 ـ السنة 80	= 34 مليون		4
3 ـ السنة 81	= 37 مليون		3
4 ـ السنة 82	= 40 مليون		3
5 ـ السنة 83	= 45 مليون		5
6 ـ سنة القياس 1984	= 49	مليون	

فإن تقدير إيرادات السنة 1986 يكون :

$$52 = \frac{(5+3+3+4)}{5} + 49$$

مع ملاحظة ان السنة 1985 لم تؤخذ بالاعتبار ضمن هذه الطريقة من التقديرات لان هذه السنة هي السنة الأخيرة التي يجري فيها الاعداد لموازنة السنة القادمة ، إذ لا يمكن معرفة حصيلة ايراداتها الفعلية .

وقد إتبعت هذه الطريقة بإعتبارها تتضمن تغطية لمساوىء طريقة التقدير القياسي للسنة قبل الأخيرة ، حيث أخذ بالإعتبار متوسط الزيادات للسنوات السابقة ، أي تشمل فترة إقتصادية تقدر بخمس سنوات . وخطورة هذه الطريقة أنها قد تشمل في حساب تقدير القياس فترة رخاء إقتصادي تليها فترة كساد بالنسبة للسنة القادمة المراد تقديرها . إضافة إلى أن حساب القياس هذا لا يتعدى أن يكون حساباً آلياً لا يستند إلى معايير ثابتة ، وتحليل إقتصادي لواقع التغيرات المتوقع حدوثها في المستقبل ، مما أدى إلى إحجام معظم الدول عن إتباع هذه الطريقة أيضاً .

ج ـ طريقة التقدير المباشر : ليس هناك أساس معين كالقياس السنوي والحسابي يتبع في طريقة التقدير المباشر ، وإنما الأساس لهذه الطريقة هو أن يتم التقدير في ضوء الظروف المختلفة لا سيما الإقتصادية منها ؛ لذا فإن هذه الطريقة تأخذ بالحسبان جميع العوامل التي ستؤثر في الإيرادات ـ زيادة أو نقصاً ـ خلال السنة المالية القادمة ، وتعتبر هذه الطريقة أفضل وأحدث الطرق فيما لو أحسن إتباعها ، بالرغم من العيب الذي قد يوجه إليها من أن إستعمالها قد يؤدي إلى المغالاة في تقدير الإيرادات بحجة توقع تحسن الأحوال الإقتصادية في السنة القادمة ، وذلك بقصد إحداث زيادة غير واقعية واظهارها في صورة الموازنة المتوازنة بالشكل وليس في الواقع. ولتدعيم إستخدام هذه الطريقة يستحسن الإسترشاد بنتائج الفترة السابقة ، وخاصة السنة قبل الأخيرة والنصف

الأول من السنة الأخيرة التي هي في دور التنفيذ عند إجراء التقدير . وبذلك يكون التقدير قد إستند إلى أقرب فترة للسنة القادمة ، مع تعديل النتيجة ووفقاً للتغييرات التي حصلت أو قد تحصل بالنسبة للتشريعات والتطورات الخاصة بالظروف الإقتصادية وتطور مصادر الضرائب المختلفة ، كما يؤخذ بنظر الإعتبار التطور الإداري كتحسن أجهزة الجباية وتطوير طرقها ، وما سيؤدي ذلك إلى زيادة الإيرادات المتوقع تحصيلها .

فإذا أردنا تقدير إيرادات السنة 1986 فينبغي أن تؤخذ الإيرادات الفعلية للسنة 1984 والايرادات المتوقع تحصيلها للسنة 1985 نتيجة الوقوف على الايرادات الفعلية للأشهر الستة الأولى منها أساساً للتقدير ، إضافة إلى دراسة مسيرة نمو هذه الايرادات في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة والتطورات الاقتصادية المتوقع حصولها في السنة القادمة مع الأخذ بالاعتبار كذلك التشريعات المالية والاقتصادية التي تم صدورها خلال سنة التقدير ، ومدى تأثيرها على حجم الايرادات المقبلة .

ومن الجدير بالذكر هنا ، أن أنواع الإيرادات واختلاف مصادرها يتطلب بيانات ودراسات تحليلية مختلفة لغرض التوصل إلى تقدير الإيرادات المتوقع الحصول عليها في السنة القادمة . فتقدير حصيلة الضرائب العقارية مثلاً يتطلب الوقوف على البيانات المتعلقة بعدد العقارات التي ستكون مشمولة بالضرائب في السنة القادمة ، بعد أن كانت معفاة منها في السنوات الماضية ، وحساب النقض الذي قد يحصل في البعض منها بسبب الهدم أو لتغير معالمها لأي سبب من الأسباب ، في حين يتطلب تقدير إيرادات الضرائب المباشرة على الدخول، الوقوف على عدد المكلفين الخاضعين للضريبة وفقاً للشرائع التي يخضعون لها ، والتغيرات التي يقدر توقعها بالنسبة لإنتقال المكلفين من فئة إلى أخرى ، أو دخول مكلفين جدد أو خروج البعض منهم ، وذلك وفقاً للظروف والتغيرات الإقتصادية المتوقع حدوثها في السنة القادمة . وهناك مختلف البيانات والإحصاءات الإقتصادية التي يمكن اللجوء إليها لإجراء هذه التقديرات كمنهج الإستيراد عند تقدير دخول التجار المستوردين وهكذا .

ومع هذا فهناك بعض الإيرادات التي لا يمكن توقع مقاديرها وإنما يبقى مثل هذا خاضعاً لتقدير عشوائي ، كدخول ضرائب التركات والمواريث حيث يبقى أمر وفيات أصحاب الثروات للقضاء والقدر .

ثانياً ـ طرق تقدير إعتمادات النفقات :

المتبع عادة عند إعداد الموازنة أن يتم تقدير إعتمادات المبالغ المقترح رصدها ، والتي تتم الموافقة على هذا الرصد خلال مناقشة مشروع الموازنة بعد التأكد من

ضرورتها ، وإحتياج الوحدة الإدارية إليها تنفيذاً للأنشطة والفعاليات المقرر تنفيذها في السنة المقبلة . ويجري تقدير هذه الإعتمادات في إطار نظام موازنة البنود عادة على أساس أوجه النفقات ، والغرض الذي يتم رصد الإعتمادات من أجله . وتنقسم هذه البنود من حيث طبيعة إنفاقها إلى مجموعتين :

المجموعة الأولى : تكون ذات صفة متكررة سنوياً ، كالرواتب والأجور ، ونفقات الإدارة كالإيجارات وأجور الكهرباء والهاتف والوقود . . . الخ . ويتم تقدير هذه النفقات عادةً على أساس تكاليفها التاريخية ، وعلى أوجه الخصوص على ما تم إنفاقه فعلاً في السنة السابقة ، أو الستة الأشهر الأولى من السنة التي يتم فيها وضع الإعتمادات ، مع تعديلها وفقاً للمتغيرات المتوقعة التي من المحتمل حدوثها في السنة المقبلة ، كإضافة تكاليف أعباء ترقية الموظفين المستحقين للترقية ، وتكاليف أعباء العلاوات السنوية أو العائلية ، وتكاليف إحداث الدرجات الجديدة التي يتم إقرارها في جدول رواتب الوزارة أو الدائرة العامة ، أو الزيادة في أجور الماء والكهرباء أو الهاتف إذا تقررت زيادتها من المصدر المنتج لها .

المجموعة الثانية : وهي التي لا تتوفر فيها صفة التكرار السنوي ، إذ ينتهي الصرف فيها بمجرد تنفيذ الغرض الذي تم من أجله رصد الإعتماد ، كنفقات شراء المعدات والآلات والسيارات والأثاث ، والأراضي والإنشاءات . ويتم تقدير الإعتمادات المطلوب رصدها لمثل هذه الأغراض على أساس التكلفة ، وفقاً لأسعارها السائدة في السوق أو المحتملة في السنة المقبلة .

وقد ينظر إلى طبيعة النفقات من وجهة نظر الإلتزام بها ، وفقاً للقوانين المرعية أو العقود الجارية مع الغير ، ويتم تقديرها على أساس مبدأ الإلتزام هذا ، كالتزام الوزارات أو الدوائر العامة بتنفيذ إلتزام قانوني أو عقدي مع الغير . خاصة عندما يكون هذا الإلتزام قد حدد تكلفة العمل أو السلع المقرر شراؤها .

أما في الدول التي تأخذ بتطبيق نظام الموازنات الحديثة كنظام البرامج والأداء ، فإن طرق تقدير الإعتمادات تختلف تماماً عن الأسلوب الذي يرتبط بالإعتمادات المخصصة لأغراض الصرف ، وإنما ترتبط بتكاليف الأنشطة التي تمارسها الوحدة الإدارية مقاسة بالخدمة أو العمل المطلوب إنتاجه . وتخضع هذه الطرق إلى وسائل علمية حديثة نتيجة لتطور مفاهيم الإدارة ووسائلها كما سيتم بيان ذلك في البحث التالي .

ثالثاً ـ طرق تقدير تكاليف الأنشطة والمشروعات :

من المعلوم وكما هو مطبق بالدول التي تأخذ بنظام تكاليف **الأداء**، أن هناك أنماطاً متعددة من الأنشطة والمشروعات التي تقوم بها الوحدات الإدارية المنفذة ، وبالتالي فإن هناك وسائل متعددة لتقدير كلفتها .

وبصفة عامة يمكن القول بأن أنشطة أجهزة الحكومة المركزية تقسم إلى نوعين رئيسيين من حيث تقدير نفقاتها :

1 ـ أنشطة يمكن قياس إنتاجها مباشرة وفقاً لمعايير معينة .

2 ـ أنشطة يصعب قياس إنتاجها وينفرد كل منها على أساس التقديرات والخبرات الشخصية .

وفي الواقع أنه من الصعب وضع حد فاصل بين هذين النوعين من الأنشطة ، ذلك أن تقدير كلفة كل نوع منها يتوقف إلى حد كبير على إختلاف طبيعة النشاط ، وعلى القدرة على إيجاد الطرق والوسائل الخاصة بحساب كلفته بدقة وافية ، إضافة إلى المدى الذي يمكن تحويل أي إنتاج خدمة أو نشاط إلى وحدات كمية يمكن حساب كلفتها بيسر قدر الإمكان . ومع هذا فإنه تبقى دائماً أنواع من الأنشطة يصعب حساب كلفتها بل تبقى خاضعة للممارسة والخبرات الشخصية . ويمكن النظر إلى :

أ ـ النشاط القابل للقياس :

يعتبر العمل والنشاط قابلاً للقياس إذا أمكن التوصل إلى أصغر وحدة قياس ، مما يمكن أن يعكس بوضوح مجموع تكاليف وحدات **القياس والجهد** المبذول لأداء العمل أو النشاط والتكلفة الكلية له .

ويمكن تحديد المعايير التي يتم على أساسها تحديد وحدة القياس بالآتي :

1ـ يجب أن تكون وحدة القياس واحدة ونمطية في أداء النشاط كلما كان ذلك ممكناً .

2ـ يجب أن تكون وحدة القياس بسيطة وواضحة لمنفذ النشاط .

3ـ يجب أن يكون توصيف وحدة القياس مفهوماً متعارفاً عليه في إطار المفاهيم الإنتاجية ، سلعية كانت أو خدمية ، وذات مدلول واحد في كل مرة يتم إستخدامها فيها .

4ـ أن تتوفر في وحدة القياس إمكانية خضوعها للمعاملة الحسابية والإحصائية .

5ـ أن تتوفر في وحدة القياس مواصفات وحدة العمل ، بحيث يمكن للمنفذ أن يتحكم فيها ويسيطر عليها .

6 ـ يجب أن تكون هناك علاقة مباشرة بين وحدة القياس وبين العمل المطلوب إنجازه .

7 ـ يجب أن تكون وحدة القياس واضحة ومعروفة في الإستخدامات القياسية مثل الوجبة (عدد الوجبات) الوزن ـ الكيلو ـ الطن ـ المسافة أو الطول ـ المتر ، وهكذا .

ومن الجدير بالذكر أن التوصل إلى وحدة قياس معينة يمكن أن يشكل أساساً سليماً في معظم الحالات بالنسبة للأنشطة الرئيسية ، بمعنى أنه يجب أن تقسم كل وظيفة واسعة أو كل عمل إلى أقسام نوعية ، ثم يعاد هذا التقسيم مرة أخرى حتى يتم التوصل إلى ذلك المستوى الذي يصبح عنده القياس ممكناً ، ومن ثم يمكن القول بأن عمل الإدارة الواحدة يمكن قياسه عن طريق عدد متنوع من وحدات العمل . ويجب ملاحظة أن تجزئة العمل الكبير للنشاط الرئيسي ينبغي أن يكون بالمستوى الذي ينجز به هذا العمل ، عن طريق أصغر وحدة إنتاجية تتوفر فيها الشروط المشار إليها . وأن إجراء أي مزيد من التجزئة والتقسيم بما يزيد عن هذا الحد المعقول لن يفيد ضبط حساب الكلف وقياس أداء العمل وإنما قد يضربه . وهناك ثلاثة مداخل رئيسية يستخدم كل مدخل منها في حالة من حالات النشاط ، متى ما كان هذا المدخل أكثر ملاءمة من غيره في حساب الكلف[1]

1 ـ مدخل حساب التكاليف .
2 ـ مدخل رجل / ساعة .
3 ـ مدخل حجم العمل .

1 ـ **مدخل حساب التكاليف** : يعتبر هذا المدخل أكثر المداخل الذي يحتاج تطبيقه إلى وسائل كثيرة ودقيقة بالنسبة لجمع الحقائق والبيانات ، وبالتالي فإن إتباعه يحتاج مثلاً إلى إتخاذ إجراءات كثيرة نسبياً ، حتى يمكن الإعتماد عليه وتطبيقه بصورة إقتصادية ومفيدة . ويعتمد هذا المدخل على مسك السجلات التي يتم من خلالها تحميل التكلفة لكل وحدة عمل مبذولة ، والمواد والمعدات وكل النفقات الأخرى التي أنفقت لإتمام وحدة العمل القابلة للقياس . مثل هذه البيانات المتوفرة من واقع الخبرة المكتسبة في مسيرة العمل تمثل نقطة الإنطلاق الأساسية التي يمكن إستخدامها في مثل هذا الحساب . فعندما يتم تحديد الوحدات الصغرى القابلة للقياس ، والتي تشكل بمجموعها العمل الكلي للوحدة الإدارية في تقديرات السنة التالية ، يمكن حساب التكلفة الكلية للوحدة الإدارية وذلك وفقاً للمثل التالي :

---

(1) ـ راجع بحث المدخل الإداري للموازنة ـ لفرانك شيرود ترجمة وعرض السيد فهمي محمود شكري ، سابق الإشارة إليه .

إذا كانت الوحدة القياسية التي تم إقرارها للإدارة هي إنتاج هوية شخصية ، وكانت تكلفة الهوية الشخصية (محسوباً في هذه التكلفة جميع العناصر البشرية والورقية والطباعة والتجليد . . . الخ .) دينارين ، من المفروض أن تقوم الإدارة بإصدار 10000 هوية في السنة القادمة ، فإن التكلفة المطلوب رصدها لهذا الغرض تبلغ (20000) دينار .

2 ـ **مدخل رجل / ساعة** : عندما يمكن تحويل عمل الوحدة الإدارية إلى أرقام كمية قابلة للقياس، فيمكن عندها إستعمال هذا المدخل بدلاً من حساب التكاليف ، خاصة إذا كان العمل الذي تؤديه الوحدة يعتمد بصورة أساسية على جهد الموظفين الذين تشكل رواتبهم نسبة عالية من نفقات الوحدة الإدارية ، وهذا هو الحال بالنسبة لمعظم دوائر الأجهزة المركزية للحكومة .

هذا المدخل يختلف بصورة رئيسية عن المدخل الأول (حساب التكاليف) ؛ لأنه يأخذ بالإعتبار ـ كأساس لتقديرات العمل ـ الإحتياجات من الموظفين وليس كل عناصر التكلفة ، وبعبارة أخرى فإن التأكيد هنا هو التركيز على إستخدام الموظف (أي أنه يستهدف تكاليف العنصر البشري) ، أما النفقات الأخرى للوحدة الإدارية والتي تشكل عادة نسبة ضئيلة قياساً إلى نفقات العنصر البشري،فيمكن قياسها بالطرق الأخرى للتقدير .

وبتطبيق هذا المدخل تكون هناك حاجة إلى عنصرين :

1 ـ مقياس الناتج .

2 ـ مقياس الوقت الذي يبذله الموظف لإنتاج هذا الناتج .

ويرى مؤيدو إستخدام هذا المدخل أنهم يفضلونه على غيره من المداخل الأخرى ، لأن النسبة الكبيرة من نفقات موازنة الحكومة تنفق على كلف الموظفين . ويشرح أحد كبار الإداريين من الذين يؤيدون هذا التطبيق ذلك بقوله : « يتراوح حجم الانفاق على رواتب الموظفين من 80 % إلى 85 % من حجم تخصيصات الموازنة . وهذا ما دفعنا إلى تكريس برامج العمل الخاصة بنا نحو تحديد احتياجات الموظفين العاملين لاداء أنشطة وظيفة الوحدة الادارية ، ووفقاً لأنشطة فروعها وأقسامها . ولذلك أصبح شكل برنامج العمل الأساسي مخصصاً لتلبية احتياجات العاملين لتنفيذ نشاط معين . وهذا البرنامج يبين عدد الموظفين ووحدات العمل التي تؤدي لكل نشاط فرعي في داخل النشاط الرئيسي . ويتم الحصول على هذه البيانات من موازنة السنة المالية السابقة مع ادخال تقديرات السنة المقبلة والتوقعات بالنسبة لما قد يحدث من تطور ».

ويجب أن يكون معلوماً أن الإعتماد على نفقات السنة الماضية في الحالة التي يكون فيها حساب كلفة تلك السنة قد تم نفسه على أساس هذا المدخل ؛ أي أننا إذا أردنا الإنتقال إلى تطبيق هذا المدخل في السنة الحالية دون أن تكون نفس الأسس قد طبقت في السنة الماضية، فعلينا أن نعيد حساب الكلف وفقاً لهذا المدخل بالنسبة للسنة الماضية . (لأن الميزانية التقليدية عادةً لا تأخذ في تطبيقاتها مقاييس معينة أو مدخلاً معيناً عند حساب تكاليف موظفيها وفقاً للإنتاجية الخاصة بالوحدة الإدارية) . ويعتمد إستخدام مدخل رجل / ساعة على نظام التقارير التي توفر المعلومات التي يمكن بموجبها حساب إحتياجات عدد الموظفين والساعات التي يعملون أثناءها من خلال إنتاج وحدة العمل حسبما هو موضح فيما يلي :

لنفرض أن واجبات الوحدة الإدارية بصورة أساسية هي القيام بكشف أو فحص معين يقوم به موظفوها (كالفحص على الأبنية أو التفتيش على محلات عامة وهكذا) وكما هو موضح بالمثال التالي :

نفترض أن عملية كل كشف متكاملة تتطلب 25 , 0 رجل / ساعة ، فإذا قدر إجراء 40000 عملية كشف في السنة القادمة ، فإن جملة عدد رجل / ساعة تكون لانجاز عمل السنة القادمة 10000 ساعة . واذا كان الموظف هو وحدة القياس ، وكان الموظف الواحد يقوم بإنتاج 2000 ساعة في السنة ، فعندئذ يكون عدد الموظفين المطلوبين لانجاز العمل السنوي هو (5) موظفين .

3 ـ **مدخل الحساب على أساس حجم العمل** : يعتبر قياس كلفة حجم العمل أقل دقة من مدخل حساب التكاليف أو مدخل رجل / ساعة ؛ ذلك أن هذا الحساب يعتمد على الإحصائيات الخاصة بحجم العمل دون الرجوع أو الإشارة إلى التكاليف أو إحتياجات الموظفين (أي مدخل رجل / ساعة) . ويستخدم هذا المدخل بصورة خاصة عندما يراد طلب زيادة للإعتمادات على أساس من التقدير الكلي في زيادة حجم العمل ، وذلك لغرض إقناع سلطة إعداد الموازنة والسلطة التشريعية بتلبية هذه الزيادة ، إستناداً إلى زيادة حجم العمل . وفي هذه الحالة يتم إختيار سنة أساس ويتم تبرير الزيادة المطلوبة في النفقات بسنة الأساس على شكل تغيرات كمية في حجم العمل وفقاً للبرامج ، حسبما هو موضح فيما يلي :

لنفترض أن دائرة الجباية لضريبة العقارات كانت في السنة 1960 تقوم بتحصيل ضريبة عقارية عن 5000 عقار بواسطة جباتها ، وأصبحت العقارات الخاضعة للجباية في السنة 1975(9000) عقار ، فمن الواضح أنه قد حدثت زيادة في حجم العمل لجهاز التحصيل ، وعليه فمن المتوقع زيادة في تكاليف العمل. إن من الواضح أن مثل هذه

النظرة المحددة القائمة على أساس احصائيات لحجم العمل ، والتي ترتكز على عملية تجميع الحقائق لها مساوؤها كما أنها تبني تقديراتها على أساس النفقات التاريخية التي سبق أن أشرنا إليها ، ويؤخذ عليها :

1 ـ إنها لا تعطي سوى مؤشر بسيط لحجم العمل لتدعيم زيادة التكاليف الضرورية .

2 ـ إنها لا تعطي مؤشرا عن التغيرات في كفاءة النظام القائم للجباية ، ولا توضح كلفها الحقيقية ، أو كفاءة وكفاية العاملين بالتحصيل .

ب ـ الأنشطة غير القابلة للقياس :

لقد أوضحنا في مقدمة بحثنا بخصوص إمكانية قياس كلفة العمل في حالة توصلنا إلى تجزئته إلى وحدات العمل الصغرى كوحدات قياسية ، إلا أن هناك عملاً تؤديه وحدة إدارية معينة مثلاً ، لا يمكن تجزئته ، وبالتالي لا يمكن الإستناد إلى معايير قياس كلفة العمل التي تم بحثها . وهذا لا يعني عدم إمكانية التقدير الكمي لمثل هذا العمل أو النشاط ، لأن الأساليب الفنية التي سنتعرض لها بالوصف فيما يلي تستند في الواقع إلى قاعدة رقمية على الرغم من عدم قياس الإنتاج نفسه . ومع هذا فإن الأنشطة غير القابلة للقياس تمثل في الواقع أكبر تحد لمفهوم تقييم الأداء ، مما أدى بالباحثين في هذا المضمار لإستنباط وتجميع الحقائق الخاصة لمثل هذه الأنشطة أو الأعمال ، بهدف التوصل إلى صورة دقيقة قدر الإمكان لواقع حجم العمل وطبيعة عبئه .

إن معظم المحاولات التي بذلت لتطويع هذه الأنشطة لمعدلات وأسس قياس أدائها ، تركزت بصفة أساسية على إجراء بحوث مكثفة عن الاداء الجاري للخدمة المؤداة . وكما في تطبيق مدخل رجل / ساعة فإن التركيز في مثل هذه الأنشطة غير القابلة للقياس يتجه إلى رقابة العاملين لأداء الخدمة ، حيث أنها تمثل معظم إعتمادات النفقات الأساسية على الغالب في الأنشطة الحكومية كما سبق تبيانه .

ويمكن تطبيق أحد المدخلين التاليين للتوصل إلى قياس حجم العمل في مثل هذه الحالات ، وهذان المدخلان هما :

1 ـ المدخل الأول ـ تناسب العاملين في الخدمة المؤداة .

2 ـ المدخل الثاني ـ أساسه التدرج القياسي (نقطة التدرج) .

المدخل الأول : معدل تناسب العاملين في الخدمة :

وهنا يتم قياس حجم العمل على أساس ايجاد تناسب بين العاملين من الموظفين اللازمين والخدمة المطلوب اداؤها في إطار التنظيم المحدد والواضح ، وعن طريق

معدل هذا التناسب يتم تحديد الخدمة والعاملين اللازمين لأدائها . ففي قسم ادارة شئن الموظفين مثلاً ، قد يخصص موظف واحد لكل 100 موظف في الوحدة الادارية ليتولى شؤون الموظفين ، وموظف واحد آخر لشؤون الإستحقاقات والإجازات والمعاملات التقاعدية لكل 250 موظفاً . فإذا كان مجموع عدد الموظفين العاملين في الوحدة الإدارية (500) ، فعندها يتطلب تخصيص (5) موظفين لإدارة شؤونهم (2) لمعاملاتهم الإضافية كالإستحقاقات والاجازات وهكذا .

وفي الحالة التي تكون هناك جداول تنظيمية جيدة وبيانات واضحة ، عندها يمكن تطبيق هذا المبدأ بالنسبة لأنشطة الحكومة التنفيذية الأخرى ، وخير مثال يضرب في هذا الصدد على أعمال إدارات إطفاء الحريق (وقد إخترنا هذا المثل لأن نشاط الإطفاء لا يمكن قياسه بالنسبة للإنتاج المتوقع الحصول عليه لعدم إمكانية تقديرعدد الحرائق التي يمكن أن تحصل في السنة القادمة) . ولهذا فإن النفقات في هذه الحالة تقدر على أساس الحماية ضد الحريق (الإستعدادات المطلوبة) ، وهذه الحماية تقدر وفقاً للدراسات الفنية المتخصصة لحماية المناطق السكنية .

ويتم تقدير التكلفة في مثل هذه الحالة بإجراء بحث إداري مركز عن عدد وحدات الإطفاء اللازمة لتوفير مستوى معين من الحماية ضد الحريق لمنطقة معينة ، فكلما زاد عدد وحدات الإطفاء ، كلما زادت السيطرة على الحرائق عند حدوثها . ولكن من الواضح أن الزيادة عن الحد المطلوب تؤدي إلى زيادة في الإنفاق دون مبرر إقتصادي ، مما يستلزم أن يتم تحديد حجم الإستعدادات بشكل يتلاءم مع الحاجة المتوقعة للحماية ضد الحرائق ، وهذا تقدير يتولاه الفنيون في شؤون حماية الحرائق . ويعتبر القياس الرئيسي لتكاليف الحماية هو عدد فرق الإطفاء المطلوبة للعمل في وحدة المطافىء ، وعند إقرار عدد الفرق يمكن حساب تكاليف الفرقة الواحدة إستناداً إلى تشكيلات عدد رجال الإطفاء ، والمهام التي يقومون بها ، وذلك على النحو الآتي :

1 - (5) موظفين (للاطفاء) فريق عمال ضخ المياه .

2 - (8) موظفين (للاطفاء فريق عمال سلم الحريق .

3 - (4) موظفين (للاطفاء) فريق الأعمال المساعدة في الحريق .

ولما كانت ساعات العمل الخاصة بأعمال رجال المطافىء محددة على الأساس اليومي أو الأسبوعي - فمن الواجب حساب عدد رجال الإطفاء الإحتياطيين تأميناً لبقاء فرق الإطفاء بشكل كامل ، وعلى أهبة الإستعداد على الدوام . ويتم حساب رجال الإحتياط على أساس تقدير الإجازات الإعتيادية أو المرضية ، والإستراحات والعطلات التي يتمتع بها رجال الإطفاء ، وبإضافة تكاليف رجال الإطفاء الإحتياطيين والأعضاء

الآخرين يتم التوصل إلى تكاليف الفريق الواحد .

وعلى أساس هذا الحساب يمكن التوصل إلى التكاليف المطلوب إعتمادها لنشاط خدمة مكافحة الحريق التي تتولاها وحدة المطافىء لمنطقة معينة وذلك على النحو التالي :

ولنفترض أن عدد الإحتياطيين قدر على الأساس التالي :

1 ـ رجل واحد لكل 20 رجلاً مقابل اجازاتهم الاعتيادية .

2 ـ رجل واحد لكل 60 رجلاً مقابل إجازاتهم المرضية .

3 ـ رجل واحد لكل 10 رجال مقابل استراحاتهم الأسبوعية وعطلهم الرسمية .

وعلى أساس هذه البيانات يمكن التوصل إلى تقرير النفقات اللازمة لنشاط خدمة مكافحة الحريق لوحدة إدارة المطافىء لمنطقة سكنية معينة . فإذا إفترضنا أن تحديد الفرق لهذه المنطقة مقدر على الأساس التالي :

1 ـ (5) فريق لأعمال ضخ المياه × 5 عدد رجال الفريق الواحد = 25 رجل إطفاء
2 ـ (10) فريق لأعمال سلالم الحريق × 8 عدد رجال الفريق الواحد = 80 رجل إطفاء
3 ـ (3) فريق للأعمال المساعدة في الحريق × 4 عدد رجال الفريق الواحد = 12 رجل إطفاء

مجموع الرجال = 117 رجل إطفاء

الإحتياط من الرجال

ـ مقابل الإجازات الإعتيادية = 6 رجل إطفاء
ـ مقابل الإجازات المرضية = 2 رجل إطفاء
ـ مقابل الإستراحات والعطلات الرسمية . = 12 رجل إطفاء

مجموع الإحتياط = 20 رجل

المجموع الكلي ، للقوة العاملة = 137

وعن طريق حساب الرواتب الكلية لرجال الإطفاء المشار إليهم ـ يتم التوصل إلى تقدير التكلفة الأساسية المطلوب رصدها لوحدة إدارة الإطفاء ، التي تمثل النسبة الكبرى للإعتمادات الكلية لهذه الوحدة ، تطبيقاً لمدخل الأفراد العاملين مع إحتساب الحاجات الأخرى الإضافية وفقاً لهذا المدخل أو أي من المداخل الأخرى ، وعلى الرغم من أن حساب التكلفة هذه لا يعبر عن الوحدات الإنتاجية المتوقع الحصول

عليها ، ولكنها توضح حساب تكلفة خدمة هامة ، هي الحماية من الحريق والتكلفة التي تنفق مقابل تأمينها .

المدخل الثاني ـ حساب التكلفة وفقاً لنقطة التدرج :

في حالات كثيرة غير قابلة للقياس ، وهي تلك الحالات التي يصعب معها إتباع مدخل (معدل تناسب الأفراد) الذي سبق إيضاحه، يتم اللجوء إلى دراسة تحليلية للحالة المراد حساب تكلفتها ، وتتناول هذه الدراسة أكثر من نوع واحد من التحليل وبشكل متدرج ، خاصة عندما لا توجد وحدة نمطية يمكن الإعتماد عليها في التحليل والحساب ، كتلك التي تم تطبيقها على وحدات مطافىء الحريق . ومن الحالات التي يطبق فيها مدخل نقطة التدرج مثلاً لغرض حساب التكلفة التقديرية، الخدمات العامة التي تقدمها الحكومة في مجالات خدمات الترفيه ، كالملاعب والحدائق ، والمسابح العمومية وهكذا ، حيث يختلف كل نوع خدمة في هذه المجالات عن الأخرى ، فيتم في هذه الحالة اللجوء إلى إستخدام مدخل نقطة التدرج ، وإن كان هذا المدخل أكثر تعقيداً من سابقه ، إلا أنه يعتبر ذا فائدة عملية في تقدير كلف هذه الخدمات ـ ويعتمد تطبيق هذا المدخل من حيث الأساس على أربعة متغيرات هي : حجم وإعداد التسهيلات أو الترفيه المراد تقديمه للجمهور ، عدد المواطنين الذين سيستفيدون من هذه الخدمة المقدمة ، عدد الساعات التي تتيح للأفراد إمكانية التمتع أو الإستفادة من الخدمة المقدمة ، أي عدد الساعات التي تفتح فيها المحلات الترفيهية للإستخدام . ثم يؤخذ بالإعتبار أعلى مستوى من التسهيلات التي يمكن تقديمها إلى الجمهور وهو المستوى الذي يمثل إستيعاب الطاقة الكاملة. وأن ما نحصل عليه يمثل عدداً معيناً من النقاط . وفي هذه الحالة نحتاج إلى عدد معين من الموظفين اللازمين لتحقيق هذا المستوى . ثم يتم بشكل متدرج تحليل مستويات الخدمة المقدمة فعلاً والمراد تقديمها في السنة القادمة ، وعدد الموظفين اللازمين لكل من هذه المستويات .

ولنفرض أن دراسة تحليلية أجريت على مركز ترفيهي : (مسبح عمومي) وتم التوصل إلى أن هذا المسبح لو عمل في ساعات العمل المقررة بكامل طاقته الإستيعابية ، فإنه سيحتاج إلى (10) موظفين لإدارته ، يعطينا أعلى مستوى من الخدمات التي تقدر في هذه الدراسة بـ 800 نقطة . فإذا كان المركز الترفيهي قدر له أن يعطي في السنة القادمة 600 نقطة بنفس الساعات المقررة للعمل . ونتيجة للقياس التدريجي لما يعطيه في الإستيعاب الكامل (800) نقطة في الإفتراض المثالي ، فإن عدد الموظفين اللازمين لإدارته في السنة القادمة يكون 6/8 من العدد الكامل (10) موظفين ، أي (7,5) موظف (وإن كسور الموظف لا تثير مشكلة في الحساب حيث يمكن تداركها عن طريق حساب الأعمال الإضافية للموظفين أو إلتحاق موظفين لإعمال جزئية في المركز) .

ومن هذا الوصف الموجز يتضح لنا أن المقصود بنظام التدرج بالنقط، كما هو الشأن في حالة مدخل تناسب الأفراد ، هو تحديد الإحتياجات الوظيفية على أسس واقعية بقدر الإمكان .

ويتضح أن هذا المدخل لا يعتمد بحد ذاته على أسس قياس الأداء وتحديد الوحدات الإنتاجية التي يمكن الحصول عليها ، وإنما يتم بموجبه تحديد أربع خطوات عامة لأغراض هذا المدخل ، على النحو التالي :

1 ـ تحليل المستويات الحاليـة من الخدمة والتسهيلات المستخدمة وطرق العمل .

2 ـ إجراء الدراسات الخاصة عن المستويات المرغوب فيها من الخدمة الحكومية ، والتسهيلات المطلوبة لمواجهة إحتياجاتها مع تعديل ما سوف تسفر عنه الدراسات بالنسبة للظروف المحلية .

3 ـ تحديد الإحتياجات من الموظفين وفقاً لمعدلات مقررة سلفاً .

4 ـ إستخدام النتائج التي سيتم التوصل إليها لاغراض تقدير نفقات الموازنة .

تطبيقات دراسية عن التحضير لمشروعات الموازنة

الإتجاهات الحديثة في تحضير وإعداد مشروع الموازنة ، تستدعي أن تتولى الإدارة التنفيذية عند طرح مشروع موازنتها إلى وزارة المالية ، إعداد دراسة تحليلية مقنعة يتوفر فيها بيان تكاليف العمل ، والنتائج المتوقعة ، والأهداف الإقتصادية والإجتماعية التي سيحققها إنفاق الأموال التي سيتم تخصيصها لهذا الغرض ، إضافةً إلى إلتزام الإدارة التنفيذيـة بالسياسة العامة التي أعلنتها وزارة المالية في الأبعاد والقواعد المطلوب مراعاتها عند تحضير مشروعات الموازنة من قبل الوزارات المعنية . كل ذلك بغية إقناع وزارة المالية بالموافقة على قبول تخصيص الإعتمادات المقترحـة في مشروع المـوازنة . وومن المفيد بل من المفضل أن تطرح الدراسة التحليلية موضحة أولويـات وبدائل طرق تنفيذ النشاط المقترح ، والمطلوب له تخصيص الإعتماد المالي مع التكاليف المتوقعة مقابل كل بديل من البدائل المطروحة ، حتى تتمكن وزارة المالية أو أي سلطة تتولى إقرار رصد الإعتمادات من إختيار البديل الذي يتلاءم مع سياسة الإنفاق العام للدولة . ذلك أن الإدارة المعنية بالتنفيذ تنظر عادةً إلى مستلزمات تحقيق أهدافها في إطار نطاق محدود على مستوى المجالات التي تعمل فيها ، في حين أن وزارة المالية وسلطات إقرار إعتمادات الموازنة ، تنظر في نطاق واسع وفي إطار السياسة المالية والإقتصادية والإجتماعية العامة للدولة . ونظراً لاختلاف وجهتي النظر بين الإدارة أو الوزارة المعنية بتنفيذ الأعمال ، وبين السلطة المالية في **الدولة**، تنشـأ عادةً المناقشات المطولة بين الجهتين بغية الإتفاق على إقرار أعمال الإدارات التنفيذية وترشيد الإنفاق العام .

ومما لا ريب فيه أنه في كثير من الأحيان تكون الإدارة التنفيذية على حق عند طرح مشروعات موازنتها على وزارة المالية ، حتى في الحالة التي تمثل فيها هذه المقترحات طموحات في دفع خطط عملها المستقبلية إلى أقصى حد ممكن ، خاصة إذا كانت هذه

الطموحات مبنية على أسس رصينة من التحليلات والتوقعات والإختيارات . ومن ناحية أخرى ، فإننا نجد أن وزارة المالية وهي المسؤولة عن تخطيط الموازنة العامة على مستوى الدولة ، هي الأخرى على حق في إجراء المناقشات مع جميع الإدارات التنفيذية والضغط على مقترحاتهم لتخصيص الإعتمادات بغية الوصول إلى مجموع إجمالي للموازنة يمكن تمويله من الموارد العامة المتوقع الحصول عليها ، ذلك أن رجل الموازنة ينظر بطبيعة عمله إلى الجانب المالي للمشروعات والأنشطة المقترحة ، وقد إعتاد أن يواجه أناساً غالباً ما يكونون طموحين في توسيع دوائرهم وأعمالهم . وكثيراً ما يقول رجل الموازنة «ليس بهذه الكثرة» أو ليس هذه السنة ، بل من المحتمل السنة التالية «أو إن هذا عرض جيد» «ولكن لا نستطيع تمويل تكاليفه[1]» . ويبقى دائماً من واجب رجل الموازنة أن ينظر إلى الموضوع بكل روية وتحفظ ، وأن يتذكر ان الموارد المتاحة محدودة وأن قرارات الأولويات واختيار البدائل في تنفيذ الأنشطة والمشروعات سواء كانت خدمية أو إنتاجية، هي التي تحكم نتائج مناقشة مشروعات الموازنات المقدمة من الإدارات التنفيذية ، بغرض وضع مشروع الموازنة العامة للدولة بصياغته النهائية وفي إطار السياسة العامة التي أقرتها الحكومة .

ولغرض توضيح أسلوب تحضير مشروع أو نشاط لغرض طلب تخصيص إعتماد مالي لتنفيذه في إطار موازنة الإدارة المعنية ، والدراسة للتكلفة والعائد والفرص المتاحة لاختيار البديل الذي يوفر أفضل عائد بأقل تكلفة في إطار إتجاهات السياسة العامة للحكومة، فقد إخترت حالتين دراسيتين ،الأولى دراسة إفتراضية ، والثانية دراسة واقعية يتم شرحهما على الوجه التالي :

أولاً ـ الحالة الأولى : دراسة عن تخفيض حوادث المرور[2] :

وتمثل هذه الدراسة التقرير الذي تتقدم به إدارة السير (المرور) ضمن مشروع موازنتها الذي ترفعه إلى وزارة المالية لإدراج اعتمادات نشاطها في تخفيض حوادث المرور التي تفاقمت في منطقتها ، وتوضح الدراسة كيف اعتمدت الإدارة عند وضع

---

(1) - Integration of National Planning and Budgeting by Dr . Gerhard Coln , 1967. P.24 .

البحث المقدم إلى مؤتمر هيئة الأمم عن مشاكل سياسة وإدارة الموازنة في الدول النامية المنعقد في الدانمارك 1967

(2) ـ أعد مؤلف هذا الكتاب السيد فهمي محمود شكري هذه الحالة الدراسية واستخدمها في المحاضرات التي القاها على المشاركين في برنامج الموازنة العامة في دولة البحرين ـ ديوان الموظفين عام 1981

دراستها على الإمكانيات المتوفرة لها والعناصر التي يمكن أن تسخرها لتحقيق هدفها في تخفيض الحوادث وتكاليف كل عنصر من هذه العناصر ، بحيث يبقى الهدف واحداً وهو تخفيض عدد معين من **الحوادث**. إلا أن تكاليف كل بديل تختلف عن تكاليف البديل الثاني . كما نتعرف من هذه الحالة كيف تجري وزارة المالية مناقشة هذا المشروع وفقاً لمعطيات قد لا تلعب فيها تكلفة تحقيق هدف تخفيض الحوادث للبدائل ، دوراً مهماً بقدر ما تلعبه المؤثرات الأخرى بالدور الأساسي في اختيار البديل الذي يحقق هدف إدارة المرور في تخفيض الحوادث ، وبنفس الوقت يتماشى مع الأهداف العامة لسياسة الدولة ، سواء في تخطيط القوى العاملة ، أو في استبعاد اللجوء إلى استيراد وسائل وسلع معينة من خارج البلاد .

وإن الحالة الدراسية التي نحن بصددها :

ـ إفتراضية ، إذ لم تأخذ بعين الإعتبار عناصر التكاليف الأخرى المرتبطة بالنشاط المعني ، بإفتراض أن تلك العناصر الخاصة بالتكاليف ثابتة . وتؤكد هذه الحالة على أسلوب حساب التكاليف وتحليل النتائج والربط فيما بينهما .

ـ تطرح أمام المحلل عدة طرق لتحقيق الهدف ، مع إختلاف تكلفة كل طريقة من هذه الطرق ، مما يعطي لمتخذ القرار الفرصة لإختيار الطريقة التي يراها متفقة مع الظروف الإقتصادية والإجتماعية ، ومع إمكانات التمويل والتنفيذ .

ـ توضح أسلوب ربط النفقات بالنتائج ، ومعرفة آثارها ، وضمان تطبيق مبدأ ترشيد الإنفاق العام .

ـ تحقق إمكانية ربط مختلف تكاليف العناصر التي تتفاعل لتحقيق نشاط واحد ، كما تمكن من الربط بين تكلفة النشاط الواحد في إطار برمجة أعمال الإدارات وتبويب البنود المتبعة في موازنة الدولة .

1 ـ دراسة إدارة السير (المرور) .

أ ـ الهدف المطلوب تحقيقه : تخفيض حوادث المرور ضمن الأنشطة التي تقوم بها ادارة المرور (×) في المنطقة المسؤولة عنها ، ووضع خطة زمنية لتخفيض هذه الحوادث ، بعد أن بلغت حوادث المرور في السنة الحالية (2000) حادث . وتحقيقاً لهذا الهدف يتوجب على ادارة المرور ادراج تكاليف التخفيض في مشروع موازنتها السنوي المقدم إلى وزارة المالية .

ب ـ تشخيص المشكلة وتحليلها : قامت إدارة المرور بجمع المعلومات وإجراء دراسة تحليلية للأسباب المؤدية إلى حوادث المرور سواء من حيث البيئة الخارجية

المحيطة بالسير ، أو من حيث ظروف العمل المتاحة وإمكانية الإدارة في التحرك لتخفيض الحوادث وحصرها .

تبين من خلال هذه الدراسة ضرورة قيام الإدارة بتخفيض الحوادث بنسبة 25% في السنة القادمة (تخفيض 500 حادث) وفي إطار خطط سنوية متتالية ، وان العناصر التي تقبل التغير والتي من شأنها أن تعمل على تحقيق هذا التخفيض هي :

	تكلفة الوحدة
ـ زيادة شرطي مرور واحد يخفض خمسة حوادث في السنة .	50 ديناراً (الراتب الشهري) .
ـ عمل إضافي للشرطي الواحد لمدة أربع ساعات يخفض حادثين ، علماً بأن 50% من أفراد شرطة المرور يقبلون العمل الإضافي (عدد أفراد الشرطة في الوحدة الإدارية 3000) .	20 ديناراً (تعويضات شهرية للشرطي الواحد) .
ـ توسيع شوارع المرور في المنطقة مسافة مترين يخفض الحوادث بمقدار 1000 حادث في السنة (طول شوارع المنطقة 30000 متر) ويستغرق تبليط كل 2500 متراً شهراً كاملاً .	دينار ونصف تكلفة توسيع المتر الواحد .
ـ إقامة كل شارة ضوئية في مقاطع الطرق تعمل على تخفيض ثلاثة حوادث في السنة ، علماً بأن هناك خمسمائة مقطع طريق .	300 دينار تكلفة إقامة الشارة الضوئية الواحدة ، وخمسون ديناراً تكلفة صيانة الشارة الضوئية الواحدة سنوياً .
ـ إضافة سيارة واحدة لمراقبة السير مع سائق واحد (شرطي) يخفض خمسين حادثاً .	5000 دينار تكلفة السيارة الواحدة وعشرون ديناراً تكلفة وقود وصيانة السيارة الواحدة شهرياً .
ـ زيادة دراجة بخارية واحدة مع سائقها (شرطي) يخفض عشرين حادثاً في السنة .	1000 دينار تكلفة الدراجة الواحدة و 15 ديناراً تكاليف الدراجة الواحدة شهرياً .
ـ زيادة دراجة هوائية واحدة مع سائقها (شرطي) يخفض عشرة حوادث في السنة .	190 دينارا تكلفة الدراجة الواحدة وعشرة دنانير تكلفة صيانة الدراجة شهرياً .

جـ - البدائل وحساب تكاليف كل منها : قامت المديرية بتحديد البدائل على أساس متغيرات ومقومات العمل التي تؤدي إلى تحقيق الهدف الواحد ، وهو تخفيض (500) حادث في السنة القادمة ، كما قامت بحساب تكاليف كل بديل وتقدمت بمقترحاتها هذه إلى وزارة المالية للمناقشة ورصد المبلغ مقابل بديل واحد من هذه البدائل .

البديل الأول :

عدد الشرطة المطلوبين في السنة = $\frac{500}{5}$ = 100 شرطي .

راتب الشرطي الواحد في السنة = 50 ×12 = 600 دينار .

إجمالي رواتب الشرطة في السنة = 600 × 100 = 60000 دينار .

البديل الثاني :

عدد الشرطة المطلوبين بعد أوقات الدوام الرسمي = $\frac{500}{2}$ = 250 شرطياً .

التعويضات الإضافية للشرطي الواحد في السنة = 20 × 12 = 240 ديناراً .

إجمالي التعويضات الإضافية للشرطة المطلوبين = 240 × 250 = 60000 دينار .

البديل الثالث :

طول شوارع المنطقة 30000 × 2 متر تعريض = 60000

تخفيض 1000 حادثة :

تخفيض 500 حادثة = $\frac{60000}{2}$ = 30000 متر تعريض

اجمالي التكلفة للتوسيع 30000 × 1,5 = 45000 دينار .

البديل الرابع :

عدد الشارات الضوئية المطلوب إحداثها = $\frac{500}{3}$ = 116 شارة ضوئية تقريباً

تكلفة إقامة الشارات الضوئية = 166 × 300 × 50 = 58100 دينار .

البديل الخامس :

عدد السيارات المطلوبة لتخفيض الحوادث إلى خمسمائة حادث = $\frac{500}{50}$ = 10 سيارات

راتب السائق (الشرطي) في السنة = 50 × 12 = 600 دينار .

إجمالي رواتب السائقين المطلوبين = 10 × 600 = 6000 دينار .

تكلفة شراء السيارات = 10 (سيارة) × 5000 = 50000 دينار .

تكلفة صيانة السيارات = 10 × 20 دينار × 12 شهر = 2400 دينار .

مجموع التكلفة السنوية = 58400 دينار .

البديل السادس :

الدراجات النارية المطلوبة لتخفيض عدد الحوادث بمقدار 500 حادث = $\frac{500}{20}$ 25 دراجة

راتب الشرطي (سائق الدراجة) في السنة = 50 × 12 = 600 دينار .

تكلفة سائقي الدراجات النارية في السنة = 25 × 600 = 15000 دينار .

تكلفة الدراجات النارية = 1000 × 25 = 25000 دينار .

تكلفة الصيانة في السنة = 15×12×25 = 4500 دينار .

إجمالي التكلفة في السنة = 44500 دينار .

البديل السابع :

عدد الدراجات الهوائية المطلوبة لتخفيض عدد الحوادث بمقدار 500 حادث = $\frac{500}{10}$ = 50 دراجة

راتب الشرطي (سائق الدراجة) في السنة = 12×50 = 600 دينار .

إجمالي رواتب الشرطة (سائقي الدراجات) المطلوبين = 600×50 = 30000 دينار .

تكلفة الدراجات الهوائية = 190×50 = 9500 دينار .

تكلفة الصيانة للدراجات = 12×10×50 = 6000 دينار .

اجمالي التكلفة = 45500 دينار .

2 ـ موقف الإدارة المركزية للموازنة :

أ ـ التعليمات والقيود والضوابط : عند قيام إدارة الموازنة العامة بمناقشة مشروعات الموازنة المقدمة من الإدارات العامة المختلفة ، إعتمدت في ذلك على عدة ضوابط أقرتها السلطة العليا دون تبليغها إلى الإدارات العامة بغرض السير عليها ، وهذه الضوابط هي(1) :

---

(1) ـ في هذه الحالة تزداد حدة المناقشات بين الإدارة ووزارة المالية نتيجة عدم إعلامهم مسبقاً بمثل هذه القيود ليتم إعداد البدائل من قبل الإدارات في ضوء هذه القيود وتجنب الجهد المبذول في إعداد بدائل التكاليف .

1 ـ عدم السماح برصد مبالغ مقابل إستيراد لوازم وآليات كهربائية وسيارات ودراجات نارية وهوائية .

2 ـ العمل على زيادة تشغيل الأفراد في أجهزة الحكومة للتخفيف من حدة البطالة المتفشية في البلاد ، على ألا يؤدي ذلك إلى إنتشار البطالة المقنعة بين العاملين في هذه الأجهزة .

3 ـ وتشير معلومات المسح على العاملين الفائضين عن الحاجة في أجهزة الحكومة إلى أن هنالك فائضاً من أفراد الشرطة في الدوائر المعنية .

ب ـ مناقشة البدائل : في ظل الضوابط والقيود ، قامت الإدارة المركزية للموازنة بمناقشة البدائل المطروحة عليها من قبل إدارة المرور ، وأسفرت هذه المناقشة عن ما يلي :

1 ـ إستبعاد البدائل : الرابع والخامس والسادس والسابع لاعتمادها على عناصر مستوردة من الخارج .

2 ـ إستبعاد البديل الثالث : لأن مسألة توسيع الشارع تتطلب إتخاذ **إجراءات أولية** يستلزمها نظام المناقصات والتعهدات، حيث تبين أن هذه الإجراءات قد تستغرق مدة تزيد على الثلاثة أشهر وأن المدة الزمنية المتبقية من السنة ومراحل التنفيذ سوف لا تؤدي إلى تحقيق الهدف المطلوب .

3 ـ إستبعاد البديل الثاني لأنه لا يؤدي إلى زيادة أفراد عاملين أو إمتصاص بطالة مقنعة في أجهزة الحكومة الأخرى .

جـ إتخاذ القرار في إختيار البديل المناسب : ومن خلال هذه المناقشة والدراسة وقع الاختيار عل البديل الأول لكونه يوفر تشغيل 100 شرطي ، وبنفس الوقت يؤدي إلى تخفيض نسبة البطالة المقنعة واتجه القرار بنقل هذا العدد من أفراد الشرطة من الدوائر التي يتوفر فيها فائض منهم وتخفيض اعتمادات تكاليفهم من موازنة دوائرهم وتحويلها لموازنة دائرة السير . ونتيجة لذلك لم يترتب إضافة تكاليف جديدة ملحوظة على المجموع العام لموازنة الدولة .

ثانياً ـ الحالة الثانية :

الحالة الواقعية عن دراسة إنشاء مطار في لندن [1]

نتيجة لتيقن الحكومة البريطانية من وجود ضغط في العمل في مطاري لندن الدوليين وهما (Heathrow) و(Gatewick) ، كلفت لجنة روسكيل (Roskill) التي ضمت العديد من الخبراء في مختلف المجالات التي يحتاجها إجراء الدراسة من جوانب اقتصادية وهندسية وجغرافية وزراعية وغيرها .

لقد دلت هذه الدراسة على ضرورة بناء مطار ثالث في لندن وكانت مدعمة بدراسة الجدوى وتحليل التكلفة والعائد ليتمكن المسؤولون من اتخاذ القرار المناسب بشأن بناء هذا المطار.

لقد جمعت الدراسة التي قامت بها لجنة (روسكيل) في تسعة مجلدات ، واستغرقت سنتين ونصف السنة ، وكلفت مليوناً من الجنيهات الإسترلينية .

ويستنتج من هذه الدراسة أهم المسارات المطلوب اتباعها في دراسه وتحليل التكلفة والعائد للمشروعات العامة على النحو الآتي :

1 ـ إن مشاريع الدولة تحتاج إلى دراسة في تحليل التكلفة والعائد ، وإن مثل هذه الدراسة تتطلب دقة وتفصيلاً أكثر مما تتطلبه المشروعات الرأسمالية الخاصة ، ذلك لأن المشاريع الحكومية تهم المجتمع ، مما يتطلب ترشيد الإنفاق العام بصورة واضحة ومؤكدة ، في حين أن المشاريع الخاصة تدرس من جانب الإستثمار الإقتصادي والعائد على أساس الربح المادي.

2 ـ إن مشاريع الدولة تحتاج إلى دراسة موسعة تمتد إلى مرافق إقتصادية كثيرة ، مما يتطلب تحديد العلاقة بين هذه المشاريع وتلك المرافق للوقوف على آثارها المتبادلة ، وعلاقة نتائجها بالدخل القومي.

3 ـ إن مشاريع الدولة تخضع لمبدأ البدائل والأولويات في تخصيص الموارد والتنفيذ ،نظراً لمحدودية الموارد العامة وتزاحم الأعمال الملقاة على عاتق الدولة.

4 ـ الدراسة الخاصة بجدوى مشاريع الدولة تحتاج إلى مشاركة الكثير من المسؤولين والخبراء والمواطنين الذين لهم علاقة مباشرة بهذه المشاريع ، أو الذين سيتأثرون بها بشكل مباشر أو غير مباشر ، إضافة إلى تقلبات الرأي العام الناجمة عن ذلك.

5 ـ ضرورة أخذ العوامل المعنوية في دراسات مشاريع الدولة بكل حذر وروية ،

---

(1) The Case of Third London Airport , Part Six P. «Cost - Benefit Analysis ,. Pengum Modern Economics Readings , 1980

وتفسير أبعادها لتكون واضحة أمام الرأي العام وسلطات متخذى القرار ، كأثر المشروع على الصحة العامة أو على السلوك الإجتماعي أو الحضاري أو على الآثار والمعالم الطبيعية والتاريخية وغيرها .

6 ـ إن الدراسات الإقتصادية والنتائج الكمية في تحليل التكلفة والعائد، ليست هي الفاصل في إقرار تبني المشاريع العامة في الدولة ، حيث تلعب عوامل المنفعة أو المضار الإجتماعية دوراً أساسياً في هذا الإقرار والتنفيذ ، مما يتطلب أن تتناول دراسة الجوانب الإقتصادية ، الجوانب الإجتماعية بنفس الإهتمام والتدقيق.

دراسة روسكيل.

الخطوات : الخطوة الأولى : تم اختيار 78 منطقة لاقامة بناء المطار الثالث موضوع البحث عليها ، ثم اختصرت إلى 15 منطقة ، ومن ثم إلى (4) مناطق اعتبرتها اللجنة هي المناطق الملائمة لاجراء الدراسة التفصيلية عليها وهذه المناطق الأربع هي :

1 — foulness
2 — northaspstead
3 — cublington
4 — thuvleigh

الخطوة الثانية : تم تحديد رقعة الأرض المقترح تشييد بناء المطار عليها في كل من هذه المناطق الأربع ، كما تم تحديد موقع كل منطقة والطرق الجوية التي ستستخدم في حالة انشاء المطار ، وذلك لاجراء الدراسة بصورة شاملة ، وافساح المجال لسكان المنطقة لابداء آرائهم عن فوائد أو مضار المطار بالنسبة لهم ،حيث تم اجراء الإستقصاء على هذا الأساس ، كما قامت اللجنة بدراسة النقاط الأخرى المتعلقة ببناء المطار وهي على النحو الآتي :

1 ـ تكاليف شراء الأرض المستخدمة لبناء لمطار والمساحة الملحقة به.

2 ـ تكاليف البناء.

3 ـ المشاكل المتعلقة بالنقل الجوي.

4 ـ تأثير المطار على المؤسسات العسكرية القريبة منه عند بنائه.

5 ـ تأثير الضوضاء التي تحدثها الطائرات على المنطقة المجاورة للمطار.

6ـ مدى ملائمة المنطقة لبناء المطار بما في ذلك الحالات الجوية المناسبة لحركة الطيران في أجواء المنطقة .

أجريت دراسة مقارنة لنتائج هذه الدراسات بالنسبة للتكاليف والمنافع أو المضار ، على أساس المناطق التي شملتها الدراسات وذلك في ستة مجالات: ـ

1 ـ التخطيط .

2 ـ الضوضاء .

3 ـ الطيران الجوي ومشاكله .

4 ـ تصميم وبناء المطار .

5 ـ المواصلات والطرق المرتبطة بالمطار .

6 ـ الحماية العسكرية .

وقد تمت دراسة كل من هذه المجالات بشكل مفصل وبتحليل واسع على أساس تحليل التكلفة والعائد (المردود) ، وذلك في اتجاهات رئيسية ثلاثة هي :

1 ـ قياس تأثير المطار .

2 ـ قياس التنبوء بردود فعل السكان القاطنين في المناطق الأربع التي تم اختيارها .

3 ـ قياس التكلفة والعائد (المردود) المتعلقة بردود فعل السكان .

ووفقاً لهذه المجالات الستة قامت اللجنة بإجراء دراسات تفصيلية وتحليلات مستفيضة حول كل نقطة من هذه النقاط .

واتجهت الدراسة بهذا الشأن نحو تحليل تأثير تخطيط المطار الجديد في ثلاثة مجالات رئيسية هي :

أ ـ تأثير الموقع وطرق المواصلات التي سترتبط بالمطار وتربطه بمدينة لندن .

ب . تأثير الضوضاء التي تسببها حركة الطائرات في المطار وأجوائه .

ج ـ تأثير بناء المطار على النمو الصناعي ونمو المدن .

ثم قامت اللجنة بمسح واسع في كل ما يتعلق بهذه النقاط . فبالنسبة إلى مساحة الأرض التي وقع الإختيار عليها، أجرت دراسة عن استملاكها ، سواء كانت مباني أو أراضي أو أراضي زراعية ، كما توجهت الإستفسارات إلى أصحاب هذه الأملاك للوقوف على رغبتهم في بيع أراضيهم ، والأسعار التي يقبلون بها ، ومقارنة هذه الأسعار بأسعار السوق ، كما تمت دراسة آثار استملاك الأراضي الزراعية والإنتاج الزراعي على الناتج القومي ، ومدى إمكانية تعويض هذا الإنتاج في مناطق أخرى .

وفيما يتعلق بتأثير الضوضاء على البيوت السكنية والمدارس والمستشفيات والمباني العامة والشركات الصناعية والتجارية، فقد استخدمت اللجنة معايير قياسية لتحديد آثار الضوضاء على هذه المباني وردود الفعل المتوقعة من أصحابها ومستخدميها ، ومدى تحملهم لها أو رغبتهم في الإنتقال إلى مناطق أخرى ، مع تأثير كل

ذلك على أسعار المباني ونسبة انخفاض هذ الأسعار بالنسبة للمتلكات التي ستقع في مناطق الضوضاء.

كما قامت اللجنة بدراسة الآثار المترتبة على بناء المطار على النمو الصناعي ونمو المدن ، وعلى مستوى التخطيط المحلي والتخطيط القطري . وفي مقابل ذلك استعرضت التوقعات عن إعداد الموظفين الذين سيتم استخدامهم للعمل في المطار الجديد ، وما يتطلبه ذلك من طرق مواصلات وإسكان إلى غير ذلك من المسح الدراسي المفصل.

وشملت الدراسة تصميم المطار وبناءه وتشييد الطرق المؤدية إليه من مدينة لندن ، وتقدير تكاليف انتقال المسافر من لندن إلى هذا المطار ، (مع التمييز بين المسافر لأغراض الأعمال والمسافر لأغراض السياحة) ، وتوقع ردود فعل المسافرين عن تكاليف الإنتقال ، والوقت الذي يستغرقونه للوصول إلى المطار ، كما تطرقت دراسة اللجنة ، إلى سلامة الطائرات أو تعرضها للخطر ، وذلك بالنسبة إلى أجواء المناطق التي وقع الإختيار عليها بالنسبة لهجرة الطيور وكثافتها وتأثيرها على حركة الطائرات . هذا وقد شمل المسح أيضاً المشاكل العسكرية بخصوص ضرورة نقل بعض المعسكرات القريبة من المنطقة التي يتم بناء المطار المدني فيها إلى مناطق أخرى . وقد استخدمت اللجنة العديد من الدراسات التي سبق إجراؤها من هيئات حكومية واتحادات في الموضوعات التي تناولت اللجنة دراستها كالدراسة الخاصة بآثار الضوضاء عند بناء المطار السابق ، والتغيرات التي حدثت على أسعار الأراضي والمباني قرب ذلك المطار ، والدراسة الخاصة بمشكلة المرور في مدينة لندن ،والدراسة الخاصة بالتخطيط والتنمية الزراعية ، وغير ذلك من الإحصاءات العامة الصادرة بخصوص هذه الموضوعات.

وعندما طرحت اللجنة ما توصلت إليه من نتائج على مجموعة من الخبراء وعلى الرأي العام ، واستمعت إلى الآراء والردود عن دراستها ودراسة الإنتقادات ، أعادت اللجنة صياغة التقرير في ضوء هذه الإنتقادات والاراء ، حيث ساعد ذلك على تعديل الكثير من نتائج الدراسة ، إلا أنه بقي هناك بعض الإستفسارات التي لم يجب عنها التقرير وهي :

1 ـ اعتبار بعض مقاييس تكاليف الأراضي غير سليمة ، وخاصة بالنسبة لأحتساب أضرار الضوضاء.

2 ـ الإعتراض على نتائج الإحصاءات والأخطاء في الأسلوب المستخدم في التوصل إليها ، وخاصة بالنسبة للدراسة المقارنة عن المناطق الأربع التي تم اختيارها.

3 ـ الإعتراض على بعض الأخطاء في نتائج الدراسة الخاصة بتكاليف المسافرين وتكاليف بناء طرق المواصلات.

كما أبديت ملاحظات عن موضوعات أخرى لم يتطرق إليها التقرير مثل:

1 ـ الآثار التي سيسببها بناء المطار على المباني التاريخية القريبة منه ، مثل الكنائس فضلاً عن التأثير على حياة الطيور النادرة.

2 ـ الآثار الأخرى على البيئة.

وتجدر الإشارة إلى أن اللجنة قد توصلت في آخر المطاف إلى رأي موجز تحت عنوان «أهمية إنشاء مطار ثالث في لندن بالنسبة لإنجلترا» موضحة في توصيتها هذه عدة اعتبارات لإقناع الرأي العام بفوائد إنشاء مطار كهذا.

ومما ذكرته اللجنة أن السفر بداعي العمل هو بمثابة تجارة عالمية تنتشر معها التكنولوجيا وما تجلبه من منافع للإنسان ، إضافة إلى أن المطارات تعتبر من مكونات مصادر الدخل العالمي للأحياء المحيطة بها ، وأن نمو حركة الطيران من شأنه أن يساعد على نمو صناعة الطائرات والصناعة بشكل عام.

ومع ذلك فلم يصدر قرار حاسم لبناء المطار الثالث في لندن بسبب الملاحظات والإستفسارات التي وجهت إلى التقرير ونتائجه كما سبق ذكرها وفيما يلي سنتطرق إلى الملاحظات التي أبداها العالم الإقتصادي (أي ـ ج . ميشان) بخصوص نتائج اللجنة.

ما هي أوجه الخطأ في تقرير لجنة روسكيل:(1)

من أهم الملاحظات التي ابديت على تقرير روسكيل هي ما كتبه الأستاذ (اي . ج . ميشان) الذي تولى انتقاد المجلد السابع الخاص بدراسة اللجنة في مجال تحليل التكلفة والعائد (Cost - Benefit Analysis) . فيقول في معرض انتقاده بان الأفكار العامة التي سنصل إليها في نهاية هذه المراجعة إنما هي أفكار ناجمة عن تقييمنا للعلاقة القائمة بين التكلفة والعائد في عالمنا الذي نعيش فيه ـ وتتخلص ملاحظاته بهذا الخصوص بالآتي :

يقول الأستاذ ميشان من المفيد أن نذكر القارىء بأن استخدام دراسة تحليل التكلفة والعائد لها حدودها . فمثل هذا التحليل قد يوهم كلا منا بأن بمقدوره قياس كل التكاليف والعوائد الخاصة بالمشروع بشكل تصوري وبمقياس النقود ، ويبقى علينا أن نقبل عندئذ بالمشروع إذا كانت العوائد ، أي المنفعة، تزيد عن مجموع التكاليف بمقدار كاف . ويرى ميشان أن الواقع الذي يمكن أن نعتمده في أسلوب تحليلنا للتكلفة والعائد والدفاع عنه عند استخدامنا المعايير الإجتماعية التي تسود المجتمع والتي يمكن أن تكون جيدة وسليمة إذا كانت تساهم في تحسين حالة الأفراد فإذا أصبح الفرد أفضل حالاً كانت التدابير جيدة وسليمة . وبعبارة أخرى يجب ألا يقع ظلم على فرد أو فئة أخرى.

(1) What is Wrong With Roskill , by E.J.Mishan , Part : Seven P. Cost Benefit Analysis , مرجع سبق الإشارة إليه

وقام الأستاذ ميشان بمناقشة نقاط أساسية في النتائج التي تضمنها تقرير تحليل التكلفة والعائد ، فانتقد أسلوب حساب التوقعات المستقبلية للمنفعة التي توقعتها النتائج ، وأسلوب حساب تكاليف المسافرين وخطوط الطيران وحساب قياس قيمة الزمن الذي يستغرقه المسافر للوصول إلى المطار من مدينة لندن ، وغير ذلك من الملاحظات التي أبداها عن معايير التقييم وحساب التكلفة التقديرية .

وأشار الأستاذ ميشان في دراسته أن تقرير اللجنة قد استبعد بعض الإعتبارات المعنوية وعدم أخذها بالإعتبار كالخسارة في أرواح الناس بسبب سقوط الطائرات وإلى أي مدى قد يحقق بناء مطار ثالث تجنب حدوث مثل هذه الكوارث .

وينهي الأستاذ ميشان قوله من أن أساليب تحليل التكلفة والمنفعة أصبحت فعلاً أكثر سفسطائية منمقة ، ولكن الوقت قد يكون متأخراً جداً لأن نرى أن لها تأثيرها في اختيار المشروعات التي لها علاقة بمسألة «نوعية الحياة» .

ويلاحظ أن ما أبداه الأستاذ ميشان إضافة لملاحظاته عن أسلوب احتساب اللجنة للتكاليف والإفتراضات الكمية ، فإن تركيزه جاء على جوانب أخرى غير الإقتصادية وإنما غياب تحليل التكلفة والعائد للجوانب الإجتماعية والإنسانية كنظرة مواطن في منظور اجتماعي .

ما بعد تلك الدراسة :

إلا أن هذه الدراسات والتحليلات لم تذهب أدراج الرياح بمجرد عدم إقرار بناء مطار دولي ثالث في مدينة لندن . كما لم تضيع الجهود الكثيرة المضنية التي بذلتها الأجهزة والإدارات المسؤولة عن قطاع النقل والمواصلات في البحث والدراسة ، والتي أسفرت عنها حقيقة ضيق المطارات ليس في مدينة لندن وحدها وإنما في باقي المطارات في المملكة المتحدة ، سواء كانت هذه المطارات مطارات دولية أو مطارات محلية . كما أوضحت الإحصائيات والنتائج المستخلصة منها ، أن هناك ضغوطاً كبيرة سوف تقع على هذه المطارات خلال السنوات القادمة حتى نهاية هذا القرن ، نتيجة للزيادات الضخمة المتوقعة في أعداد المسافرين على الخطوط الجوية الدولية أو المحلية .

ففي شهر حزيران من عام 1985أصدرت الحكومة جملة من القرارات المتعلقة بهذا الشأن والتي تضمنت الآتي :

1 ـ السماح لسلطات المواصلات لبناء محطة استقبال مسافرين جديدة في مطار stansted «في منطقة essex » مع إجراء إضافات وتسهيلات أخرى في هذا المطار لتمكن هذا المطار من استقبال ومغادرة (15) مليون مسافر في السنة كطاقة قصوى حتى نهاية هذا القرن .

2المحافظة على المركز المرموق الذي يتبؤه مطار heathrow كأحد مطارات

العالم المتطورة ، على الرغم من عدم الإمكانية في الوقت الحاضر من بناء محطة استقبال ومغادرة خامسة فيه (علماً بأن المطار يتضمن أربع محطات حالياً) وفي نفس الوقت الطلب إلى السلطات المسؤولة عن مجاري المياه المستعملة للإسراع في إزالة المجاري ومصباتها الواقعة في منطقة المطار ، والمقترح إنشاء محطة استقبال خامسة فيها .

3 ـ عدم وضع تقييدات على النقل الجوي في مطار heathrow

4 ـ عدم بناء مدرج آخر في أي من مطار stansted أوgaluache

5 ـ العمل على زيادة الكفاءة الملاحية لمطار luton حتى تصل إلى (5) ملايين مسافر سنوياً .

6 ـ تشجيع ودفع عملية تطوير المطارات المحلية ، خاصة في مدينة مانجستر .

7 ـ إقرار بيع شركة الخطوط الجوية البريطانية إلى القطاع الخاص كوحدة متكاملة في أقرب فرصة ممكنة .

واعتبرت الحكومة بقراراتها وتوصياتها انها هذه قد عالجت مشكلة من المشاكل العويصة التي تواجهها ، والمتعلقة بطرق الملاحة الجوية ومستقبلها .

القسم الرابع

النواحي التنظيمية والفنية
للموازنة العامة

هيكل الموازنة

يقصد بهيكل الموازنة ، النواحي التنظيمية لإطار الموازنة وتقسيماتها ، وتبيوباتها وطرق جدولة البيانات المعروضة فيها ، ويختلف هيكل الموازنة باختلاف الإتجاهات والأساليب التي تتبناها أنظمة الموازنات ، فإما أن تتبع أسلوب الموازنة التقليدية (موازنة البنود) ، أو تتبع الأسلوب المبرمج في إطار انماط الموازنات الحديثة .

تختلف تقسيمات الموازنات في الدول بين دولة وأخرى وذلك وفقاً للأنماط والأساليب التي يتم في إطارها عرض الموازنة بشكلها الشمولي . ويهدف تقسيم العرض المذكور إلى إظهار النفقات والإيرادات العامة بشكل بيانات مجمعة ومتخصصة ، لتسهل على السلطة التشريعية والسلطات التنفيذية وضوح الرؤية للأنشطة والفعاليات المختلفة التي يتم أداؤها مقابل النفقات المقرر صرفها ، أو الإيرادات المقرر جبايتها ، والأغراض التي سيتم بشأنها الإنفاق ومصادر الحصول على الإيرادات، كما يخدم هذا التقسيم أهدافاً متعددة أخرى ، يتعلق البعض منها بالجوانب المحاسبية أو المالية إضافة إلى تسهيل عملية الرقابة على تنفيذ الموازنة ، وتحديد مسؤوليات التنفيذ في نطاق نوع النفقة أو الإيراد .

ويتولى هذا الفصل إيضاح هيكل الموازنة في نظام الموازنة التقليدية ، تاركاً هيكل انظمة الموازنات الحديثة إلى الفصول اللاحقة .

أوضح فيما يلي الهيكل العام لموازنة الدولة :

أولاً ـ التصنيف العام للموازنة :

ويقصد بالتصنيف العام للموازنة : جدولة التبويبات والبيانات المتكاملة والمتجانسة في الوظائف والأغراض بالنسبة للنفقات وطبيعة الموارد ومصادرها بالنسبة للإيرادات وإظهارها بشكل مجموعات متجانسة بالمستوى الشمولي في عرض الموازنة .

(1) **تصنيف النفقات :**

ويمكن الاشارة الى أحدث التصنيفات شيوعاً للموازنة بالآتي :

أ ـ **التصنيف الاقتصادي** : ويتم بموجبه تصنيف الاعتمادات المخصصة في الموازنة وفقاً لطبيعة النفقة وعلاقتها بالمجالات والآثار الاقتصادية، ويهدف هذا التصنيف الى تقديم البيانات اللازمة لدراسة وتحليل الآثار الاقتصادية للانفاق العام على الدخل القومي، وعلى حجم الطلب السنوي الذي يرتبه هذا الانفاق على السلع والخدمات والإنتاج وكل ما يتعلق بالنشاط الحكومي، مما يستفاد من هذه البيانات في تحليل ودراسة المحاسبة القومية .

ب ـ **التصنيف الإداري** : ويتم بموجبه تصنيف الاعتمادات المخصصة في الموازنة وفقاً للتنظيمات الإدارية المسؤولة عن تنفيذ هذه الاعتمادات ، كالوزارات والإدارات العامة . ويعتبر هذا التقسيم التقسيم الرئيسي في بنيات هيكل الموازنة التقليدية، وقد يطلق عليه بالتبويب حسب الوحدات التنظيمية «Classification by Organization Unite» .

ج ـ **التصنيف الوظيفي** : ويتم بموجبه تصنيف الاعتمادات المخصصة في الموازنة ، إلى مجموعات تمثل كل مجموعة منها الاعتمادات المخصصة لتأدية وظيفة رئيسية أو فرعية من وظائف الدولة ، كالوظيفة الاقتصادية والمالية ، أو وظيفة الثقافة والتعليم ، أو وظيفة الدفاع الوطني والأمن وهكذا. وهناك تقسيمات مختلفة ومتعددة للتصنيف الوظيفي وردت في دليل هيئة الأمم المتحدة ،أو جرى تطبيقها في دول أجنبية ودول عربية ، وتتفاوت هذه التقسيمات من حيث عدد أقسام التصنيفات الرئيسية والفرعيةلها . (انظر نماذج من أنواع هذا التصنيف في الملحق الوارد في الفصل الأول من القسم الخامس من هذا الكتاب) .

د ـ **التصنيف النوعي** : ويتم بموجبه تصنيف الاعتمادات إلى مجموعات نوعية وفقاً لأوجه الصرف وطبيعة النفقة الخاصة بالوحدات الإدارية ، كالاعتمادات المخصصة للصرف على الرواتب والأجور ، أو على المصروفات العامة ، كالإيجارات والقرطاسية ،أو على النفقات الرأسمالية كالسيارات ، والعقارات الخ . . . ويساهم هذا التصنيف في تجميع النفقات في التصنيف الاقتصادي الذي يعتمد في تجميع البيانات على أساس أنواع الأعتمادات المخصصة لنوع النفقة .

هـ ـ **التصنيف الجغرافي** : ويتم بموجبه تصنيف الاعتمادات المخصصة في الموازنة وفقاً للجهات المستفيدة من النفقات ، والتي سيتم صرف هذه النفقات في نطاق التقسيمات الجغرافية للدولة . لذلك قد يطلق عليه (التصنيف الإقليمي) لأنه يأخذ في الاعتبار النفقات بحسب توزيعها على قطاعات الحكم المحلي والإقليمي في الدولة ، وذلك لإظهار المناطق الجغرافية التي يتم فيها الإنفاق وحجمه في مختلف المجالات .

و ـ التصنيف المتقاطع : ونتيجة لضخامة حجم نفقات الموازنة وتعدد أهدافها، وعلاقة هذه النفقات التي تحتويها بأنشطة وقطاعات مختلفة في الدولة من جهة، وعلاقتها بالخطط القومية للتنمية من جهة أخرى، فقد تعاظمت الحاجة إلى العديد من البيانات وفي العديد من المجالات، ولم يصبح استخدام طريقة واحدة من طرق التصنيف كافياً لخدمة هذه المجالات المتعددة، مما يستلزم استخدام مختلف التصنيفات في عرض واحد وذلك في طريقة العرض المتقاطع (التصنيف المتقاطع) كأساس مشترك لعرض بيانات نفقات الدولة في مختلف اتجاهاتها. وقد كثرت دعوات خبراء التخطيط والموازنة والحسابات الحكومية لتبني هذا الأسلوب من العرض، وتبني النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، وعم هذا الأسلوب أنظمة الحسابات الحكومية[1].

(2) **تصنيف الإيرادات**

يمكن تصنيف إيرادات الموازنة العامة وذلك باتباع نفس الأسلوب المتبع في تصنيفات النفقات الوارد ذكرها فيما تقدم.

ويشار بهذا الصدد إلى أن تصنيف النفقات والإيرادات في الموازنة العامة بالأسلوب المتقاطع الذي قد تأخذ به بعض أنماط تطبيقات الموازنة التقليدية، كما هو الحال في الدول العربية، لا يتعدى كونه عرضاً لجداول بيانية ملحقة بالموازنة عند إعدادها وعرضها للمصادقة عليها، أو بعد المصادقة عليها. وأن هذه الجداول لا تعتبر من المستلزمات التشريعية المتعلقة باعتمادات النفقات أو تقديرات الإيرادات، وكذلك الحال بالنسبة لعرض هذه التصنيفات في المحاسبة الحكومية، إلا في الحال التي ينص فيها قانون الموازنة أو الحسابات على اعتبار هذا التصنيف أو بعضه جزءاً من نظام التبويب المطبق في الموازنة أو في الحسابات أو في كليهما معاً.

ثانياً ـ تبويب الموازنة التقليدية :

يأتي التبويب بحسب أنواع النفقات في المقام الأول بين طرق تبويب البيانات المختلفة في ظل الموازنة الحكومية التقليدية، سواء عند العرض، أو عند تحليل طلب الاعتمادات أو خلال عمليات تنفيذ الموازنة أو الرقابة عليها. ويعرف هذا التبويب «بالتبويب وفقاً للبنود» Line, Item Budget ويركز هذا التبويب على الوسائل التي تنفق من أجلها النقود بغرض تلبية احتياجات الإدارة لتنفيذ أعمالها، وهذا هو التبويب النوعي وفقاً لأوجه الصرف. أي أن تخصيص الاعتمادات يحدد على أساس الأشياء التي تشترى والخدمات التي تدفع عنها التكاليف من أجور وأثمان. لذا فإن هذا النوع من التبويب

---

(1) النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، الذي أقرته الندوة العلمية للحسابات الحكومية المنعقدة في مدينة تونس 16 حزيران 1980. منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية.

يهيء أسس تقديرات هذه الاحتياجات ، ويتيح مراجعة خصائص المشتريات والخدمات المطلوبة، كما يوفر البيانات التي توضح مختلف التحليلات الاقتصادية والمالية

وبينما يتبع في تبويب النفقات بحسب البنود في الدول المختلفة نمطاً واحداً من حيث الأساس ، نجد أن هذا التبويب يتباين من حيث عدد وتفصيلات التبويبات وفروعها وفقاً لما تعرضه كل موازنة من موازنات الحكومات بالرغم من اتباعها نظام الموازنة التقليدية . والأساس الذي يرتكز عليه هيكل الموازنة التقليدية يتمثل في اعتماده على عرض البيانات في مستويين :

المستوى الأول: عرض الاعتمادات المخصصة في الموازنة على أساس التبويب الإداري (التنظيمي) للأجهزة الحكومية المشمولة في الموازنة . (**العرض الأفقي**) .

المستوى الثاني : عرض الاعتمادات المخصصة في الموازنة على أساس التبويب النوعي الذي يعتمد على توزيع النفقات وفقاً لأوجه الصرف ، أي الغرض الذي يخصص من أجله الاعتماد (العرض العمودي) .

وأوضح فيما يلي أبعاد هذين المستويين :

لمستوى الأول ـ العرض الإدراي :

ويشير عرض الاعتمادات المخصصة في الموازنة على أساس التقسيم الإداري للهيكل التنظيمي للدولة ، حيث تقسم النفقات على أساس الإدارات الرئيسية ، كالوزرات والدواوين والأجهزة الرئيسية ، والإدارات العامة المرتبطة بالوزارات. ويتم بموجب هذا العرض بيان مجموع الاعتمادات الكلية المخصصة لكل وحدة إدارية تحت قسم مستقل في الموازنة (وقد يعرف هذا القسم في بعض الموازانات بالباب) فتقسم الموازنة على هذا الأساس إلى : أقسام (أو أبواب) يتفرع من كل قسم (أو باب) أقسام فرعية لهذا الباب ، فمثلاً تأخذ الاعتمادات المخصصة لوزارة المالية ، الباب الأول ، يتفرع منها ، ديوان الوزارة تحت القسم الأول ، والادارة العامة للضرائب القسم الثاني ، والإدارة العامة للكمارك القسم الثالث ، والإدارة العامة للمحاسبة الحكومية القسم الرابع، ثم تلى هذه الوزارة الوزارة الأخرى فتأخذ الباب الثاني وتأخذ الإدارات العامة المرتبطة بها أقساماً ويكون لكل قسم مجموع كلي للاعتمادات ثم مجموع كلي للباب الواحد .

ويعتبر التقسيم الإداري بحسب الإدارات (الهيكل التنظيمي للحكومة) ذات أهمية كبيرة عند عرض الموازنة على السلطة التشريعية سواء عند المصادقة عليها ، أو عند مناقشة تنفيذها ، ذلك لأن هذا التقسيم يتولى عرض الموازنة والاعتمادات المخصصة

بها وفقاً لأسلوب العرض التخصصي بالنسبة للإدارات العامة، ويحدد المسؤوليات عن الإنفاق العام والسلطات القانونية الخاصة به .

المستوى الثاني - العرض وفقاً لبنود الانفاق :

يتم تقسيم البنود إلى مجموعات رئيسية في اطار الوحدة الادارية العامة ، تضم كل مجموعة منها بنوداً لاعتمادات النفقات المتجانسة في أوجه الصرف ، وقد يتفرع عن كل بند فروع للبند الواحد تمثل أجزاء اعتمادات للنفقة ذات نفس طبيعة وجه الصرف لنفس البند المتفرعة عنه . ويطلق على مجموعة البنود المتجانسة اسم الفصل (أو الباب في بعض الأحيان) ويطلق على فرع البند اسم الفقرة أو المادة . ويكون تسلسل توزيع اعتمادات الموازنة بالنسبة للبنود تسلسلاً عمودياً هي ، فصل ، بند ، فقرة ، وتأخذ الفصول أرقاماً تسلسلية للإدارة العامة ، التي تخصها الاعتمادات . أما البنود فتأخذ أرقاماً تسلسلية في داخل الفصل الخاص بها ، وتأخذ الفقرات أرقاماً تسلسلية في داخل كل بند متفرعة منه . ويطبق هذا النمط التسلسلي في كل إدارة عامة (سواء كانت وزارة أو مديرية عامة لها اعتمادات تخصها) وفي أغلب الأحيان فإن الفصول والبنود وفروعها تأخذ نفس الأرقام (الرموز) في جميع الادارات العامة ، فإذا لم يكن ضمن تخصيصات اعتمادات الادارة العامة بعض من هذه البنود أو بعض من فروع البنود فلا تظهر ضمن اعتمادات تلك الادارة العامة وتحتفظ في البنود وفروعها بنفس أرقامها التسلسلية ويمثل هذا الأسلوب في عرض بنود الموازنة هيكلاً موحداً لتصنيف نفقات الموازنة . وهذا يعني أن أرقام البنود وعناوينها تصبح ثابتة حيثما ترد في الموازنات المختلفة للجهات الداخلة في الموازنة العامة بكامل نفقاتها وإيراداتها . وترد في موازنة كل جهة إدارية البنود التي تلائم النفقات اللازمة لنشاطاتها ، محتفظة بالأرقام والتسميات المبينة في النمط التسلسلي الخاص بالموازنة العامة .

ومن الجدير بالإشارة بصدد التبويب النوعي وفقاً للبنود من أن اتباع التوسع في تفاصيل عرض البنود وفروعها وفقراتها في إستهداف عرض الإعتمادات وفقاً لأغراض الإنفاق المحددة في أضيق نطاقها ليس بالأمر المرغوب فيه من الوجهة التخطيطية والتنفيذية ، إضافة إلى ما يؤديه هذا الأسلوب في العرض إلى تعقيد وتوسيع حجم العمل للمعاملات المالية وعند إعداد الموازنات . كما أن مثل هذه التجزئة كثيراً ما تؤدي الى صعوبة الالتزام بحدود الاعتمادات والالتزام باتجاهات التبويب، وتنفيذ الصرف على اعتماداته المخصصة؛ فينتج عن ذلك كثرة التجاوزات على الاعتمادات المرصودة بالموازنة وتعدد عمليات المناقلة بين اعتمادات البنود، لذلك فإن من المفضل أن يكون تخطيط عملية توزيع الاعتمادات سواء على مستوى الفصول أو البنود أو فروع البنود، مستهدفاً لتحقيق غرض معين دون أن يكون معيقاً لعملية التنفيذ وسهولة إجراءاتها سواء على مستوى تخطيط الموازنة أو تنفيذها إدارياً أو محاسبياً.

ثالثاً ـ عرض مجموعات الإعتمادات المتجانسة :

بعد أن تم توضيح عرض الموازنة وفقاً لبنود الإنفاق في إطار موازنة كل وحدة إدارية عامة على أساس تجميع البنود الخاصة بالإعتمادات المتجانسة في أوجه الصرف ، وما قد يتفرع من البند الواحد إعتمادات جزئية متخصصة ، أعرض فيما يلي إعتمادات البنود المتجانسة التي تشكل كل مجموعة منها تجميعاً موحداً تحت قسم من الإعتمادات يطلق عليها (فصل) أو (باب) أو (قسم) . وذلك وفقاً لما تسميه الموازنة المعنية ، مع ملاحظة أن التجميع المبين فيما يلي ، جاء لأغراض التعريف بأسلوب التبويب بحسب البنود المتجانسة في هيكل الموازنة وعلى مستوى كل وحدة إدارية ، دون الإلتفات إلى التوزيعات الجزئية الأخرى التي قد تتفرع من البند الواحد ؛ كالمادة ، أو الفقرة .

ويمكن توزيع مجموعات الاعتمادات المتجانسة في داخل الفصول كما هو مطبق في بعض الدول العربية أو كتلك التي أخذ بها النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية[1] ، بالآتي :

ـ فصل ـ تكاليف العنصر البشري (الأفراد)

ويندرج تحت هذا الفصل ، إعتمادات البنود الخاصة بتكاليف :

مختلف الأفراد العاملين في الإدارة من موظفين دائمين ومؤقتين ومتعاقدين وخبراء ومستخدمين وعمال ، وذلك في كل ما يتعلق بما يدفع إليهم من رواتب وأجور وتعويضات وملحقات لرواتبهم وأجورهم من علاوات وترقيات وغيرها .

ـ فصل ـ تكاليف المستلزمات الخدمية :

ويندرج تحت هذا الفصل ، إعتمادات البنود الخاصة بالتكاليف التي تدفع للحصول على مختلف الخدمات لأغراض الإدارة ، كتكاليف السفر والإنتقال ، والتأمين ، والنشر ، والاعلان ، والطباعة ، والبرق ، والبريد ، والايجارات الخ . .

ـ فصل ـ تكاليف المستلزمات السلعية :

ويندرج تحت هذا الفصل البنود الخاصة باعتمادات التكاليف المخصصة للحصول على السلع التي يتم إستهلاكها سنوياً لأغراض تمشية أعمال الإدارة ، أي أن

---

(1) ـ النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية ، سابق الإشارة إليه . كما استخدم هذا التوزيع في النظام المقترح لموازنة الظل في القسم السادس من هذا الكتاب .

هذه السلع لا تعتبر من السلع الرأسمالية ذات الطبيعة المستمرة ، وتمثل هذه السلع ، القرطاسية والمطبوعات ، وأجور الماء والكهرباء والوقود والملابس والأغذية واللوازم المختبرية والطبية والمدرسية وغيرها من التجهيزات والأدوات والمواد الإستهلاكية الأخرى .

- فصل - تكاليف صيانة الموجودات :

ويندرج تحت هذا الفصل البنود الخاصة باعتمادات صيانة موجودات الإدارة الثابتة أو المنقولة ، كصيانة المباني والطرق والجسور والأجهزة والمكائن ووسائط النقل . . . الخ

- فصل - النفقات التحويلية :

ويندرج تحت هذا الفصل البنود الخاصة باعتمادات المبالغ التي لا تصرف على الإحتياجات الخاصة بالإدارة مباشرة وإنما يتم تحويلها نقداً إلى الجهات الأخرى ، في داخل القطر وهي مقابل إلتزامات مالية أو تسديدات أموال ، أو إشتراكات مالية ، كفوائد القروض ورديات الإيرادات ، أو تعويضات ، أو إطفاء قروض ، أو منح أو معونات مالية مختلفة . . . الخ . . . .

- فصل الإلتزامات المالية الخارجية :

ويندرج تحت هذا الفصل البنود الخاصة باعتمادات بالمبالغ المطلوب تحويلها إلى خارج الدولة للإيفاء بالتزامات الإدارة العامة في الخارج ، كالإلتزامات العربية في المنظمات القومية ، والإلتزامات في المنظمات الدولية أو المساهمات والمساعدات التي تحول إلى الإتحادات والمنظمات في الخارج ، أو تسديد مبالغ عن إستثمارات حكومية في الخارج . . . الخ .

- فصل - النفقات الرأسمالية :

ويندرج تحت هذا الفصل البنود الخاصة باعتمادات تكاليف شراء الإدارة للموجودات الثابتة أو المنقولة كالمباني والإنشاءات ، ومختلف وسائط النقل والأجهزة والمعدات والآلات . . . الخ .

- فصل - النفقات الأخرى :

ويندرج تحت هذا الفصل البنود الخاصة باعتمادات تكاليف الإنفاق على الأغراض الأخرى التي لم تندرج تحت أي من المجموعات المذكورة في بنود المجموعات الأخرى .

ويكون لكل من هذه الفصول مجموع كلي لإعتمادات بنوده ويتكون من مجموع الفصول ، المجموع الكلي لموازنة الإدارة العامة .

رابعاً ـ تبويب الإيرادات :

يتم تبويب جانب تقديرات الإيرادات في الموازنة العامة ، على أساس تجميع تقديرات الإيرادات المتجانسة بحسب مصادرها ، وتقسم الإيرادات في مجموعات غالباً ما يطلق على كل مجموعة متجانسة اسم الباب .ويتفرع من كل باب بنود أو فقرات تمثل أصناف الإيرادات النوعية ضمن المجموعة الواحدة داخل الباب . ومن الشائع في تبويبات تقديرات الإيرادات في الموازنة إستخدام العرض بحسب مصادر الإيراد وأنواعها وليس بحسب التقسيم الإداري لأجهزة الحكومة التي تتولى جباية هذه الإيرادات .. وهذا التبويب يختلف عن التبويب الذي يتم بالنسبة لاعتمادات النفقات . كما أن المبالغ المقدر تحصيلها في جانب الإيرادات لا تمثل حدوداً قصوى يفرضها قانون الموازنة ، كما هو الحال في الحدود المبنية في مبالغ إعتمادات النفقات التي لا يجوز الصرف بأكثر منها . إذ أن تقديرات الإيرادات في الموازنة تعتبر مؤشرات تخمينية لما يتوقع الحصول عليه من الإيرادات ، وأن جباية هذه الإيرادات تخضع وفقاً لإستحقاقاتها السنوية المقررة في التشريعات المالية ؛ كقوانين الضرائب والرسوم والأجور وغيرها من التشريعات الخاصة بالأموال العامة .

وفيما يلي نورد نموذجاً من التجمعيات الرئيسية للإيرادات وتفريعاتها[1]:

- الضرائب المباشرة :
  - ضريبة الدخل ـ ضريبة التركات ـ . . . .
- **الضرائب غير المباشرة :**
  - الرسوم الجمركية ـ رسم الإنتاج ـ . . . .
- **رسوم أخرى :**
  - رسوم الطوابع ـ رسوم المحاكم ـ . . . .
- **أرباح المنشآت التي تملكها الدولة أو تشارك فيها :**
  - أرباح الجهاز المصرفي ـ أرباح القطاع الصناعي ـ . . . .

---

(1) ـ النموذج مقتبس من النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية ص 26 ، سابق الإشارة إليه ، وأن النموذج تضمن الإيرادات الخاصة بالموازنة العامة الجارية .

- **إيجارات ممتلكات الدولة :**

- إيجار مباني - إيجار إسكان - . . . . . .

- **إيرادات تحويلية أخرى :**

- عـوائد إستقطاعات التقاعد - الفوائد - . . . .

- **إيرادات رأسمالية :**

- بيع الأراضي - بيع المباني - . . . .

إيرادات متنوعة أخرى :

- غرامات . - . . . .

الاعتمادات المالية في الموازنة

أولاً التعريف بالاعتمادات المالية :

الاعتمادات المالية في الموازنة أو التخصيصات المعتمدة في الموازنة «Appropriation» هي عملية رصد تقديرات لمبالغ نقدية من المتوقع صرفها خلال السنة القادمة ، كتكاليف للعمليات والأنشطة الحكومية المختلفة تعتمدها السلطة التشريعية بموجب قانون الموازنة ويخول هذا القانون السلطة التنفيذية الصرف من هذه الاعتمادات في الحدود المعينة ، من ناحية الكم والغرض والفترة الزمنية ، وذلك وفقاً للإجراءات المالية والأصول المحاسبية المقررة .

ويفهم من هذا التعريف أن الاعتمادات أو هذه التخصيصات المعتمدة لا تمثل بحد ذاتها نقوداً موزعة على الادارات، وإنما إجازات لصرف النقود على هذه الاعتمادات بالحد الأعلى المعين وبالغرض المحدد، وطبقاً للأصول المرعية، وبذلك فإن الاعتمادات تعتبر الوسيلة الأساسية التي تجعل الأموال متاحة للادارات العامة الحكومية، للقيام بالواجبات والأعمال الملقى على عاتقها تنفيذها خلال السنة المالية التي تخصها تلك الاعتمادات.

ويمكن تلخيص مزايا نظام الاعتمادات بما يلي :

1 ـ يتم بموجبها تحديد التفويض بحد أعلى للتخصيصات المعتمدة لتحويلها إلى نقود يتم صرفها مقابل تنفيذ الأعمال التي فتحت الاعتمادات من أجلها .

2 ـ تحديد الصلاحيات والاختصاصات المالية بالنسبة لكل إدارة في كل ما يتعلق بإنشاء عقد النفقة وصرف ودفع المبالغ مقابل تنفيذ الأعمال .

3 ـ إرساء أسس المسألة القانونية عن المخالفات المالية وتحديد المسؤولية عنها.

4 ـ توفير بيانات وأسس المراجعة والرقابة المالية والمحاسبية .

5 ـ تسهيل وتحقيق عملية متابعة تنفيذ الأعمال السنوية .

6 ـ توثيق الربط بين الموازنة والمحاسبة الحكومية في إطار محاسبة الاعتمادات (محاسبة التخصيصات) .

7 ـ إتاحة المجال للسلطة التشريعية لفرض رقابتها على أعما الحكومة بما توفره من معلومات وبيانات ، ووضوح للأعمال والنتائج في حسابات الأعتمادات الختامية .

ثانياً ـ تجزئة الاعتمادات :

تجيز بعض التشريعات المالية والحسابية لوزير المالية تجزئة الاعتمادات إلى أجزاء محددة Apportionment من أصل الاعتمادات المرصودة بالموازنة ، وإصدار الترخيص في حدود هذا الجزء من الاعتماد للإدارة العامة المعنية للتصرف بمبلغ هذا الجزء وإنشاء الالتزام المالي عليه ، وتنفيذ الأعمال بموجبه خلال فترة زمنية محددة ، وبالتالي فإن الإدارة العامة المعنية تقوم بتنفيذ أعمالها في حدود الاعتمادات المرصودة لها بالموازنة وفقاً للترخيصات الصادرة إليها بالنسبة لكل من هذه الاعتمادات . والغرض من اتباع الترخيصات العمل على تحقيق توازن الإنفاق العام مع الموارد المتاحة في خزينة الدولة ، وفي الوقت نفسه متابعة ورقابة تنفيذ الأعمال التي تقوم بها الإدارات العامة ، وضبط مسيرتها من حيث التنفيذ والوقت كل في حينه خلال السنة المالية .

وتجيز بعض التشريعات المالية والمحاسبية للوزير المختص أو رؤساء الإدارات العامة إجراء عملية تخصص الاعتمادات Allomtnent وذلك بتوزيع الاعتماد الواحد المخصص في الموازنة على الإدارت الفرعية لتتولى هذه الإدارات التصرف بالاعتماد المخصص لها ، وإنشاء الايلتزام عليه وتنفيذ أعمالها في الحدود والاجراءات المخولة لها . وتطبق هذه الطريقة في الوزارات والإدارات العامة التي تتبعها إدارات فرعية موزعة في أنحاء مختلفة داخل الدولة أو خارجها .

ثالثاً ـ أنواع الاعتمادات

أ ـ الإعتمادات الأساسية :

هي التخصيصات المالية التي ترصد في الموازنة عند التصديق على الموازنة وذلك لمواجهة النفقات اللازمة لتنفيذ الأعمال التي تم تحديدها في خطة الموازنة .

ب ـ الاعتمادات الإضافية :

وهي التخصيصات المالية التي تزاد إلى الإعتمادات الأساسية بعد تصديق الموازنة وخلال تنفيذها ؛ وذلك لمواجهة نفقات لا تسمح حالات اعتمادات الموازنة الأساسية بمواجهة مثل هذه النفقات ، لعدم كفايتها وان غرض الصرف منها مطابق

الصرف للإعتمادات الأساسية ، وتتم هذه الإضافة إما بقرار السلطة التشريعية بإضافة هذه التخصيصات الأساسية او عن طريق مناقلة من تخصيصات اعتمادات مرصودة في الموازنة ، وتخفيضها بالمقدار الذي يتم تحويلها وإضافتها إلى تخصيصات اعتمادات أخرى . وقد تتم هذه المناقلة بقرار من وزير المالية أو الوزير المختص عن تنفيذ الإعتمادات المرصودة في موازنة وزارته ، وذلك وفقاً للقواعد والإجراءات القانونية المقررة .

ويرى بعض المسؤولين في شؤون الموازنة في الاعتمادات الإضافية شراً لا بد منه في بعض الأحيان، لأن التجاوز في الاعتمادات المرصودة أخطر المخالفات المالية[1] .

ج ـ الاعتمادات الاستثنائية :

وهي التخصيصات المالية التي تفتح بقرار من السلطة التشريعية لمواجهة نفقات طارئة لم يخصص لها أصلاً أية تخصيصات مالية عند التصديق على الموازنة، ويتم فتحها لأغراض لا تتطابق مع أي من الاعتمادات المفتوحة في الموازنة من حيث وجه الإنفاق . وقد تجيز بعض القوانين تخويل وزير المالية فتح هذه التخصيصات في الموازنة عن طريق مناقلة التخصيصات من إعتمادات جديدة لمواجهة النفقة الاستثنائية أو الطارئة ، أي بإجازة احداث اعتماد جديد دون أن يؤثر ذلك على إجمالي مجموع الموازنة من حيث النتيجة في هذه الحالة .

د ـ الاعتمادات المدورة :

في بعض أنظمة تخطيط الموازنات يجيز قانون الموازنة تدوير المتبقي من إعتمادات موازنة السنة السابقة إلى موازنة السنة التالية ، وتدرج هذه الاعتمادات المدورة إما كاعتماد مستقل في الموازنة التالية أو تضاف الى الاعتماد الخاص بنفس غرض الإنفاق في هذه الموازنة . ويطبق مثل هذا التدوير على التخصيصات المالية المعتمدة لأغراض المشروعات الإنمائية أو في خطة التنمية القومية في أغلب الأحيان .

رابعاً ـ تنفيذ الاعتمادات :

هناك قواعد تحكم عملية تنفيذ الاعتمادات المرصودة في الموازنة بعد المصادقة عليها ، ويتضمن قانون الموازنة بعضاً من هذه القواعد والبعض الآخر يرد في التشريعات المالية والمحاسبية. وترتبط هذه القواعد عادة بأسلوب وأسس تطبيق النظام المحاسبي الحكومي ، وهذا ما يجعل للموازنة علاقة وثيقة بالنظام المحاسبي الحكومي .

ويتم تنفيذ الاعتمادات أي الإنفاق منها وفقاً للمراحل التالية :

(1) ـ الموازنة العامة في المملكة المتحدة ـ بحث الدكتور إبراهيم عثمان شاهين ص 20 سابق الإشارة إليه .

أ ـ عقد النفقة :

وهو القيام بعمل من شأنه أن يرتب إلتزاماً مالياً على الإدارة المنفذة للإعتماد المرصود في الموازنة ، ويستوجب نشوء هذا الإلتزام وجود رابطة مسبقة بين الإدارة ودائنيها ، حيث تتمثل هذه الرابطة بوجود عقد النفقة الذي تقرره الإدارة عن طريق المدير ذي الصلاحية بإنشائه .

وعندها يترتب على هذا العقد قيام الإدارة (الإدارة المالية) باتخاذ الاجراءات التالية :

1 ـ تخصيص جزء من الاعتماد مقابل صرف المبلغ عند تنفيذ العقد ، أي حجز جزء من الاعتماد مقابل تنفيذ الالتزام من قبل الغير .

2 ـ تسجيل المبلغ الذي تم حجزه مقابل تنفيذ العقد في سجل خاص بالنفقات المعقودة على الاعتمادات المرصودة بالموازنة .

3 ـ أن تتولى الإدارة متابعة تنفيذ عقد إلتزام الغير بموجب هذا العقد حتى تنفيذه تنفيذاً كاملاً .

4 ـ قيام الجهة المسؤولة عن رقابة الصرف برقابة صحة تنفيذ عقد النفقة .

ب ـ الشروط العامة التي يستند إليها عقد النفقة :

1 ـ**صلاحية الأمر بعقد النفقة** : أن يكون للشخص الإداري الذي أقر عقد النفقة صلاحية قانونية لإنشاء العقد .

2 ـ**التقيد بمقدار الاعتماد المرصود بالموازنة** : أن يكون هناك تخصيصات مالية معتمدة في الموازنة وكافية لتغطية المبلغ المترتب عن عقد النفقة ، فلا تعقد نفقة تزيد قيمتها مقدار الاعتماد المرصود بالموازنة، أو المتبقي من هذا الاعتماد نتيجة لحجز بعضه بسبب عقود أخرى .

3 ـ **التقيد بوجه الإنفاق** : يجب أن يكون موضوع عقد النفقة المطلوب تنفيذه مرتبطاً بالاعتماد المقرر حسم مبلغ العقد عليه من حيث وجه الإنفاق ، أي يتوفر صحة تنسيب النفقة على الاعتماد المخصص لنوعية العمل . فلا يجوز الارتباط على إعتماد مخصص لنوعية نفقة أخرى .

4 ـ**التقيد بسنة الارتباط** : أن يتم ارتباط عقد النفقة باعتماد مرصود في موازنة السنة التي يتم فيها الأمر بالارتباط فلا يجوز الارتباط على إعتمادات موازنة سنة سابقة أو سنة لاحقة لصدور الأمر بالارتباط ما لم يكن الصرف على السنة اللاحقة جائزاً نظامياً بموجب قرارات صادرة من سلطة مختصة .

خامساً ـ مراحل وأنواع تنفيذ الاعتمادات :

يمر تنفيذ الاعتمادات المرصودة في الموازنة، سواء كانت إعتمادات أساسية أو معدلة بسبب الإضافة أو التخفيض نتيجة المناقلة لجزء منها أو بسبب إحداث إعتمادات إستثنائية أو بتدوير هذه الاعتمادات من موازنة السنة السابقة ، في أربع مراحل :

1 ـ **ربط الاعتمادات بعقد النفقة : (الاعتمادات المعقودة)** عند صدور النفقة حيث يتحدد بموجبه المبلغ المالي المطلوب صرفه من حساب الاعتماد المخصص لنوعية موضوع العقد ، تصبح هذه الاعتمادات (أي الموازنة) مدينة بدفع هذا المبلغ الذي تم الارتباط به مقابل تنفيذ عمل أو تقديم خدمة إلى الادارة المعنية من قبل الغير الذي يعتبر دائناً للموازنة في حالة تنفيذه للعقد .

2 ـ **تصفية الإعتمادات (الإعتمادات المصفاة)** : عند تنفيذ عقد النفقة من قبل الغير والذي ارتبط مع الإدارة بعقد النفقة وقام بتنفيذه إما بتسليم السلعة ، أو الخدمة موضوع العقد إلى الإدارة ، تقوم الإدارة (المسؤولة عن متابعة تنفيذ العقد) باثبات الدين الذي ترتب عليها مقابل هذا التنفيذ ، وتحديد مقداره واستحقاقه لإقرار صرفه من الإعتمادات التي تم الإرتباط عليها ، «فالتصفية كما تحددها معظم القوانين هي اثبات ترتب الدين على الدولة وتحديد مقداره واستحقاقه وعدم سقوطه بمرور الزمن أو بأي سبب أخر »[1] .

3 ـ **صرف مبالغ الإعتمادات (الإعتمادات المصروفة)** : عند تصفية مبالغ الإعتمادات وتحديد مقدارها يتم إقرار صرفها (الأمر بالصرف) من السلطة المختصة في الإدارة أي ان أمر الصرف هو إجازة لدفع المبلغ المستحق من الإعتمادات المخصصة لهذا الصرف والتي تم الإرتباط عليها .

4 ـ **دفع مبالغ الاعتمادات (الاعتمادات المدفوعة)** : عند إقرار صرف مبالغ الاعتمادات (الأمر بصرفها) تتولى الإدارة دفع المبلغ نقداً أو بموجب شيكات إلى مستحقيها .

سادساً ـ التعديلات التي تطرأ على الموازنة أثناء التنفيذ :

تقضي مبادىء تخطيط الموازنة والقواعد العامة التي تحكم اعتمادات الموازنة التي تمثل الأعمال المبرمجة المخطط لها عند التصديق على قانون الموازنة بالتقيد بهذه الاعتمادات وعدم تجاوزها، وتؤكد معظم التشريعات أن تجاوز الاعتمادات المصرح

---

(1) ـ أنظر بحث ، عمليات تنفيذ الموازنة ورقابتها . ص 48 ، الدكتور حبيب أبو صقر ، منشورات بحوث المنظمة العربية للعلوم الإدارية رقم 1981/241

بالصرف عليها (في حدودها) مخالفة مالية صريحة، إلا أن هناك قواعد معينة تجيز إجراء التعديلات على الاعتمادات المرصودة في الموازنة لمواجهة ظروف معينة أو طارئة لم تكن متوقعة عند إعداد الموازنة. ومع ذلك فإن تشريعات قوانين الموازنة في الدول قد اختلفت في طرق وأساليب إجازة هذه التعديلات التي تطرأ على الاعتمادات أثناء التنفيذ وذلك على النحو التالي :

أ ـ المناقلة بين الإعتمادات : معظم التشريعات لا تجيز إجراء المناقلة بين الإعتمادات في مجموعة واحدة (داخل الفصل)، وبين اعتمادات مجموعة (فصل) أخرى . وقد تجيز هذه التشريعات أن يتم ذلك بناءً على موافقة سلطة عليا منحت قانوناً مثل هذه الصلاحية .

فلا يجوز مثلاً نقل جزء من اعتمادات الرواتب في المجموعة (1) الخاصة بالرواتب والأجور، إلى اعتماد مخصص لنفقات السفر في مجموعة رقم (2) الخاصة بالنفقات الإدارية، اما بالنسبة للمناقلة بين الإعتمادات النوعية المتجانسة في داخل المجموعة الواحدة، فتجيز الكثير من التشريعات إجراء مثل هذه المناقلة من قبل السلطة التشريعية، ويمنح هذا الجواز عادة إلى وزير المالية أو الوزير المختص والمسؤول عن تنفيذ هذه الإعتمادات، وذلك تسهيلاً لسير أعمال وزارته خلال سنة تنفيذ الموازنة، وفي بعض الحالات يتم تقيد سلطة المناقلة هذه بنسب معينة، فلا يجوز مثلاً أن يضاف إلى الإعتمادات الأساسية اعتمادات إضافية منقولة تزيد عن 25% أو 50% أو 100% من الإعتمادات الأساسية المفتوحة بالموازنة أصلاً . وقد تستعيض بعض التشريعات المالية عن منح سلطة المناقلة هذه، بمنح وزير المالية أو الوزير المختص صلاحية تجاوز الصرف على الإعتمادات الأساسية بشرط أن يقابل هذا التجاوز وجود وفر في الإعتمادات الأخرى في نفس الفصل[1]، وهذه الحالة مطابقة لحالات المناقلة بين اعتمادات الفصل الواحد إلا أنها تختلف عنها من ناحية إجراءاتها المحاسبية .

ومن الطبيعي أن المناقلة، سواء تمت بين اعتمادين في مجموعتين مختلفتين أو بين اعتمادين في مجموعة واحدة، سوف لا تؤثر على المجموع الكلي للموازنة، لأن المناقلة ما هي إلا عملية حسابية تتضمن تخفيض جزء من اعتماد معين وإضافة هذا الجزء إلى اعتماد آخر إلا أن هذه العملية إذا ما تمت بين اعتمادين في مجموعتين من البنود النوعية (فصلين) فإن مجموع كل من هذين الفصلين سوف يتغيران بمقدار هذه المناقلة وانخفاضاً بالنسبة إلى مجموع الفصل الذي نقل من أحد اعتماداته، وزيادة بمقدار هذه المناقلة بالنسبة إلى مجموع الفصل الذي أضيف إلى أحد اعتماداته .

---

(1) ـ قانون موازنة الجماهيرية الليبية رقم 61 لسنة 1973 المادة (10) «أنظر بحث السيد أنور عبد الخالق، سابق الإشارة إليه .

وتعتبر الاعتمادات المنقولة إلى الاعتمادات الأساسية ، اعتمادات مضافة ، ذلك لأن الإضافة ، إضافة بالنسبة لهذه الاعتمادات حتى لو قابلها تنزيل في الاعتمادات الأخرى التي جرى تنزيلها .

وتعالج بعض أنظمة الموازنات طرقاً أخرى للمناقلة وذلك بإحداث باب مستقل في الموازنة يسمى باب الاعتمادات الاحتياطية ، أو باب النفقات الطارئة ، يتضمن اعتماداً إجمالياً غيرمخصص لأي وحدة إدارية ولا مخصص للصرف منه على غرض معين ، وإنما يسمح للسلطة التنفيذية ، رئيس الوزراء أو وزير المالية، أن يستعمل اعتمادات هذا الباب من أجل إجراء المناقلة منها لصالح الاعتمادات الأساسية المفتوحة في الإدارات العامة عند ظهور عجز في هذه الاعتمادات أثناء التنفيذ(1) .

ب - فتح (إنشاء) اعتماد جديد : تجيز بعض التشريعات فتح اعتماد جديد (اعتماد استثنائي)، ضمن بنود الاعتماد الأساسية المفتوحة أصلاً في الموازنة ، وذلك لمواجهة حاجة مستجدة لم يكن بالإمكان تصور وقوعها أو نشوئها عند إعداد الموازنة ، وليس هناك اعتماد (بند) معين يمكن الصرف عليه لمواجهة هذه الحاجة لاختلاف غرض ونوعية الصرف . ويتم إقرار فتح الأعتماد الجديد عادة بموافقة السلطة التشريعية ، خاصة في الحالة التي يتطلب فيها مثل هذا الفتح إضافة إيرادات إلى جانب إيرادات الموازنة بما يوازي المبلغ الذي سيخصص في الاعتماد المفتوح وتحديد مصدر الحصول على هذا الإيراد. أما في الحالة التي لا يتطلب إضافة إيرادات في جانب إيرادات الموازنة، وإنما يتم فتح الاعتماد الجديد عن طريق نقل جزء من اعتماد أو اعتمادات متوفرة في نفس الفصل الذي يتقرر فتح الاعتماد في داخله فيتم بقرار من السلطة التنفيذية وعادة وزير المالية . ومع ذلك فإن التشريعات المالية قد إختلفت في تنظيم قواعد فتح الاعتمادات الجديدة ، شأنها في ذلك شأن قواعد المناقلة بين اعتمادات بنود الموازنة فبعضها يسمح لوزير المالية فتح اعتماد جديد لمواجهة الانفاق على حالات الطوارىء غير المنتظرة(2)

ج - تجاوز الاعتمادات : قد تتجاوز إدارة عامة الاعتماد المخصص لنفقة معينة خلال تنفيذ الموازنة وذلك قبل تمكنها من طلب اعتماد إضافي أو إجراء المناقلة إليه لسد العجز الحاصل بهذا الاعتماد، وقبل انتهاء السنة المالية، هذه الحالة ترتب مخالفة مالية صريحة، وفي مثل هذه الحالة يجب أن تتقدم الادارة المتجاوزة بالطلب من السلطة التشريعية وعن طريق وزارة المالية، لاعتماد تجاوز Excess Vote لتغطية العجز الحاصل في تنفيذ الاعتماد أو الاعتمادات.وهذا الطلب لا يعفي الادارة من مخالفتها المالية التي تستوجب المساءلة ما لم يتبين لسلطة الرقابة المالية أن هناك عذراً مشروعاً يبرر هذا

---

(1) ـ الموازنة العامة في المملكة المغربية، بحث السيد عبد الرحمن الشاوي ، ص 9 سابق الإشارة إليه .

(2) ـ موازنة المانيا الإتحادية . بحث السيد محمد حامد إبراهيم ، ص 9 سابق الإشارة إليه .

التجاوز[1]. إلا أن بعض التشريعات المالية قد تجيز في حالات معينة تستوجبها ظروف خاصة وملحة تتعلق بالشؤون الوطنية كالدفاع الوطني والأمن، أو في حالات الكوارث الطبيعية وغيرها ، أن تتجاوز السلطة التنفيذية الاعتمادات المفتوحة بالموازنة قبل الحصول على موافقة السلطة التشريعية، ويتطلب في هذه الحالة أن تقوم الحكومة بعرض الموضوع والتجاوز على السلطة التشريعية في أول اجتماع لها، وطلب المصادقة على هذا التجاوز في الاعتمادات[2].

سابعاً ـ التنفيذ المحاسبي للإعتمادات :

وباستثناء المبادىء العامة المشار إليها حول إلغاء الإعتمادات بانتهاء السنة المالية أي سنة **الموازنة**، فإن تنفيذ إعتمادات الموازنة يرتبط عادة بالأسس العامة للأصول المحاسبية المقررة في تنفيذ حسابات الموازنة ، وتقرر التشريعات المالية والمحاسبية أسس هذا التنفيذ وفقاً للطرق التالية :

أ ـ تنفيذ الإعتمادات على الأساس النقدي Cash Basis . يستند تنفيذ الإعتمادات على الأساس النقدي، على قاعدة التنفيذ الزمني للإعتمادات ، وهو أن تنفيذ الصرف على الإعتمادات المفتوحة في الموازنة يجب أن يتم خلال المدة الزمنية للموازنة وهي السنة عادة . وبانتهاء السنة تلغى الإعتمادات ، أي ينتهي التفويض بالصرف عليها ، ولا تمتد مراحل الصرف عليها إلى ما بعد اليوم الذي تنتهي فيه السنة المالية للموازنة .

ب ـ تنفيذ الإعتمادات على الأساس النقدي المعدل Modified Cash Basis

يستند تنفيذ الإعتمادات على الأساس النقدي **المعدل**، على قاعدة الأساس النقدي ، مضافاً إليه قاعدة أساس الإلتزام أي الإرتباط بعقد النفقة ، وبذلك يجيز الأساس النقدي المعدل إمكانية الصرف على إعتمادات السنة التي يقع فيها الإرتباط بالنفقة ، حتى ولو تم تنفيذ العمل أو جرى دفع النقود عن الإستحقاق له بعد إنتهاء السنة **المالية** . وعلى هذا الأساس تقوم الإدارة بتعلية (حجز) المبلغ المحدد مقابل هذا الإرتباط خصماً على الإعتماد المخصص لذلك الغرض ؛ ليتم دفع هذا المبلغ عند إستحقاقه ، أي بمجرد قيام الغير بتنفيذ تعهده تجاه الإدارة . ويحدد النظام المحاسبي عادة الفترة الزمنية بعد إنتهاء السنة المالية والتي يمكن أن يتم خلالها هذا الدفع وتسوية الحسابات نهائياً .

---

(1) ـ الموازنة العامة في المملكة المتحدة ـ الدكتور إبراهيم شاهين ص 20 ، سابق الإشارة إليه .
(2) ـ الموازنة العامة في المملكة المغربية ـ بحث السيد عبد الرحمن الشاوي ـ ص 9 ، سابق الإشارة إليه .

ج - **تنفيذ الإعتمادات على أساس الإستحقاق** Accrual Basis . يستند تنفيذ الإعتمادات على أساس الإستحقاق، على قاعدة الذمة المالية السنوية ، أي الشخصية المالية للسنة الواحدة ، والتي يعني بها تحميل موازنة السنة جميع النفقات التي تخصها والتي إستحقت أو التزم يدفعها على إعتمادات السنة المالية ، سواء تم دفع هذه النفقات خلال نفس السنة أو بعدها . فالنفقات وفقاً لهذه القاعدة تحسب على إعتمادات هذه السنة متى ما استحق صرفها حتى ولو تم صرفها ودفعها في السنة أو السنوات القادمة ، ويفهم من ذلك ان الإعتمادات التي تم الإرتباط عليها واستحق الدفع من حساباتها لا تسقط بانتهاء السنة المالية وتبقى مفتوحة حتى سداد الديون المترتبة عليها .

د - **تنفيذ الإيرادات المقرر تحصيلها في الموازنة** : يخضع تنفيذ الإيرادات المقدر تحصيلها في الموازنة لنفس الأسس المشار إليها بالنسبة للنفقات ، وذلك وفقاً للأساس الذي ينص على تطبيقه قانون الموازنة أو النظام المحاسبي للحكومة .

ثامناً - تطبيقات بعض الدول العربية للأساس المحاسبي :

بالرجوع إلى أنظمة الموازنات والأنظمة المحاسبية الحكومية لبعض الدول العربية، يلاحظ أن الأساس النقدي هو الأكثر إستخداماً ، إلا أن الكثير منها يستخدم إلى جانب الأساسي النقدي تطبيقات في أساس الإستحقاق والأساس النقدي المعدل (أساس الإلتزام) وذلك في حدود معينة تختلف من دولة إلى أخرى ، وفيما يلي بعضاً من هذه التطبيقات :

الأردن : تنص المادة (31) مكرر في النظام المالي : «إذا تحققت نفقات على حساب سنة مالية ولم تدفع قبل نهاية تلك السنة فيجوز تأديتها بموجب تسوية حسابية من مخصصات السنة التي تحققت على حسابها خلال مدة لا تزيد على ستة أشهر من إنتهاء السنة المالية ، بشرط توفر المخصصات». وهذا يعني الأخذ بالأساس النقدي المعدل . أما بالنسبة للواردات فيطبق بشأنها الأساس النقدي فقط[1] .

البحرين : إن الحسابات الحكومية في دولة البحرين تطبق الأساس النقدي ، حيث يتم تسجيل الإيرادات عند تحصيلها والمصروفات عند دفعها ، وبذلك فإن جميع الإيرادات التي تم تحصيلها والنفقات التي تم صرفها فعلاً تظهر في الحساب الختامي ،

---

(1) - بحث الموازنة العامة في المملكة الأردنية الهاشمية - السيد علي مفلح غرايبة - ص 4 ، بحث مقدم إلى ندوة الإتجاهات الحديثة للموازنة التي عقدتها المنظمة العربية للعلوم الإدارية في دمشق 1979

إلا أن هناك بعض الإستثناءات بالنسبة إلى الأساس النقدي فيما يتعلق بالصرف على الإعتمادات بعد إنتهاء السنة ، وذلك من خلال تدوير بعض هذه الإعتمادات والصرف عليها، وإدراجها ضمن حسابات الإعتمادات المعنية في الحساب الختامي[1] .

لبنان : تنص المادة الثامنة من قانون المحاسبة العمومية على أن : «تقيد الواردات والنفقات في حسابات موازنة السنة التي قبضت أو دفعت فعلياً خلالها»، وبهذا فإن نظام المحاسبة اللبناني يأخذ بتطبيقات الأساس النقدي من حيث العموم .

سوريا : تنص المادة (6) فقرة (ب) من القانون المالي رقم 92 لعام 1967 على ما يلي :

لا يشمل حساب الموازنة لسنة مالية ما إلا الإيرادات التي تم تحصيلها، والنفقات التي تم إنفاقها خلال تلك السنة فعلاً . ونصت الفقرة (ح) من نفس المادة (2) على أن تلغى في نهاية السنة المالية الإعتمادات غير المستعملة خلالها » . وبهذا فإن النظام المحاسبي السوري قد أخذ بتطبيق الأساس النقدي ، إلا أن النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري قد أجاز في بعض الحالات تطبيق الأساس النقدي المعدل، فنصت الفقرة (ج) من المادة (5) منه على أن«تقيد قيمة أوامر الصرف الصادرة خلال السنة المالية الجارية والتي لم تدفع حتى غاية كانون الأول من السنة نفسها نفقة على الموازنة المذكورة وإيراداً لحساب أمانات خاصة وتؤدي قيمتها من هذا الحساب» .

ليبيا : تنص المادة (7) من النظام المالي للدولة على ما يلي : «تلغى الإعتمادات المدرجة في الموازنة والإعتمادات الإضافية التي لم تصرف إلى آخر السنة . أما الإعتمادات الخاصة بالأعمال الجديدة التي لا يكتمل تنفيذها خلال السنة المالية فترحل بواقي الإعتمادات المقررة لها إلى موازنة السنة المالية حتى يتم إنجاز العمل في حدود التكاليف المعتمدة له» . وبهذا فإن النظام المالي الليبي قد أخذ بالأساس النقدي بالنسبة للمصروفات الجارية الإعتيادية ، وبالأساس النقدي المعدل بالنسبة للمصروفات الخاصة بالمشروعات .

تونس : ينص الفصل 3 من نظام المحاسبة العمومية الصادر بالقانون رقم 81 لعام 1973 ، على أن يقع تنفيذ العمليات المالية للدولة والمؤسسات العامة الإدارية ، والجماعات العمومية المحلية والهيئات الشعبية بها في نطاق نظام يرتكز على الدفع .

---

(1) ـ بحث إعداد الموازنة العامة بدولة البحرين ـ السيد حسن على فلاح ـ ص 15 ، سابق الإشارة إليه . بحث مقدم إلى ندوة الإتجاهات الحديثة للموازنة ، الذي عقدتها المنظمة العربية للعلوم الإدارية في دمشق 1979 .

ويقضي نظام الدفع أن تدرج كل عمليات الإيرادات والنفقات المنجزة أثناء السنة الخاصة في نفس السنة سواء كانت راجعة لها أو لغيرها[1] . وبهذا فإن النظام المحاسبي في تونس يأخذ بتطبيقات الأساس النقدي من حيث العموم .

العراق : تنص المادة الثانية عشرة من قانون أصول المحاسبات العامة رقم 28 لسنة 1940 وتعديلاته . على ما يلي :

1 ـ المبالغ التي إستحق صرفها لقاء خدمات وأعمال كملت في سنة مالية إلا أن صرفها لم يتم خلال تلك السنة لأسباب جوهرية غير أسباب نفاذ الإعتماد، **تقيد مصروفة في حساب** السنة المالية التي تم الدفع فيها فعلاً مع مراعاة أحكام الفقرة (2) من هذه المادة .

2 ـ تعاد إلى الخزينة صافي الرواتب التي لم يتقدم مستحقوها لتسلمها وتسجل أمانة بأسمائهم في حساب خاص يفتح ضمن حساب الأمانات . وتسدد كافة الديون المستقطعة من هذه الرواتب على مستند الصرف المسحوب على المبلغ الموقوف في حساب الأمانات إعترافاً بتسلم الراتب .

وبهذا فإن النظام المحاسبي الحكومي أخذ بتطبيق الأساس **النقدي**، مع الأخذ إستثناءاً بأساس الإستحقاق في بعض الحالات التي أوضحها النظام .

الكويت : يشير النظام المحاسبي الحكومي بدولة الكويت إلى تطبيق الأساس النقدي بالنسبة للمصروفات والإيرادات ، حيث تحمل حسابات السنة المالية بما يصرف فعلاً ويسجل لها ما يقبض فعلاً[2] .

تاسعاً ـ موقف الإعتمادات عند إنتهاء السنة المالية :

تقضي المبادىء العامة ان السنة المالية للموازنة تنتهي بانتهاء آخر يوم من هذه السنة ، فإذا كانت الموازنة تبدأ في (1) يناير (كانون الثاني) مثلاً ، فإن آخر يوم لتنفيذ الموازنة يكون 12/31/ من شهر ديسمبر (كانون الأول) ، وعلى هذا الأساس تغلق اعتمادات الموازنة في اليوم الأخير من السنة المالية . ولا يجوز الصرف على الإعتمادات ، أو على أي من أجزاء هذه الإعتمادات المتبقية والتي لم يتم الصرف

---

(1) ـ الموازنة العامة بالجمهورية التونسية ـ السيد نور الدين قوبع ، ص 7 ، سابق الإشارة إليه .

(2) ـ إعداد الموازنة العامة بدولة الكويت ـ السيد محمد موافي والسيد أنور عبد الخالق ، ص 4 ، بحث مقدم إلى ندوة الإتجاهات الحديثة للموازنة ـ التي عقدتها المنظمة العربية للعلوم الإدارية في دمشق ، 1979

عليها ، وتعتبر ملغاة ، مع ملاحظة الأسس المحاسبية الخاصة بالصرف على هذه الإعتمادات السابق بيانها .

وتقضي بعض التشريعات المالية بالسماح لإعادة طلب تدوير الإعتمادات المتبقية من السنة الماضية إلى إعتمادات موازنة السنة القادمة ، إما بطلب إضافة هذه الإعتمادات ضمن إعتمادات الموازنة القادمة المخصصة لنفس غرض الصرف ، أو أن يطلب رصد هذه الإعتمادات بشكل مستقل للصرف منه للغرض الذي رصد الإعتماد من أجله في السنة الماضية . مع ملاحظة أن طلب تدوير الإعتمادات بالشكل الموضح أعلاه ، يعني خضوعه للمصادقة التشريعية ضمن عملية مناقشة الموازنة القادمة والمصادقة عليها ، ولا يعني تدوير المبالغ من أصل الإعتمادات الخاصة بالسنة السابقة لصرفها على الخدمات والأعمال التي إرتبط بها في تلك السنة وفقاً لتطبيقات محاسبة الإرتباطات التي أشرت إليها فيما سبق .

القسم الخامس

الإتجاهات الحديثة لأنظمة الموازنات العامة

نظام موازنة البرامج والأداء

إن مرور الموازنة في مراحل واتجاهات متعددة وفي ظل أنظمة متطورة، لا يعني أنها انتقلت من مفهوم في مرحلة معينة إلى مفهوم آخر يلغي صلته بأساسيات الموازنة أو استخداماتها ، وإنما يعني أن وظائفها واستخداماتها قد تطورت وتعددت في اتجهات فكرية حديثة استلزمتها نواح مختلفة من تطورات إدارية واقتصادية وفي بعض الأحيان سياسية . وقبل أن أشير في هذا الفصل إلى التطور الحديث لانجاهات الموازنة في ظل نظامها للأداء ثم البرامج ، أجد أن البحث يتطلب أن أشير إلى أساسيات الموازنة التقليدية التي ورد عنها الكثير في الفصول السابقة من هذا الكتاب .

أولاً : الموازنة التقليدية (موازنة البنود) :

لقد اتضح لنا من دراسة المراحل التاريخية التي مرت بها الموازنة من أن الموازنة التقليدية ، أو ما يطلق عليها موازنة البنود، هي تلك الموازنة التي تأخذ بتقسيم نفقاتها على أساس الوحدات الإدارية للدولة ، ثم يتم توزيع هذه النفقات داخل هذه الوحدات في فصول أو أبواب . وهذا التوزيع يعتمد على تخصيص الإعتمادات على الأغراض المرصودة من أجلها هذه الإعتمادات في الموازنة ، أي أن النفقات تخصص وفقاً لأغراض صرفها. وسبق أن أشرت في تصنيف هذا النوع من التبويب إلى أنه يأخذ بالتصنيف الأفقي بالنسبة للوحدات الإدارية (الوزارات والإدارات العامة) ، أما التصنيف العمودي فيتم فيه تخصيص النفقات وتوزيعها على البنود والفقرات على أساس التصنيف النوعي لهذه النفقات الذي يعرف بالتخصيص النمطي ، أي المتكرر في مختلف الوحدات الإدارية .

ويتضح مما تقدم أن التخصيصات في موازنة البنود تركز على تحديد عدد العاملين في الوحدات الإدارية ورواتبهم وتعويضاتهم والمبالغ المطلوب صرفها للسفر والطباعة واللوازم المكتبية ومشتريات السلع والخدمات وغيرها .ويعتمد نظام الموازنة التقليدي بدرجات متفاوتة من التفصيل على التصنيف تبعا لموضوع الإنفاق مع تبويب تفصيلي للعديد من العناصر المختلفة اللازمة لعمل الوحدة الإدارية من حيث الحاجة إلى الأفراد

والوقود والإيجار والتجهيزات المكتبية وغيرها من الحاجات . وهذا الوضع الذي ساد في تصنيف الموازنة وتبويباتها يفي بأغراض تحقيق وسائل الرقابة على التنفيذ المالي والمحاسبي ، وهو الطابع الذي يميز هذا النوع من الموازنة (أي طابع الإتجاه الرقابي).

ويأخذ البعض [1] على موازنة البنود بأن مساوئها تزيد على فوائدها وذلك للأسباب التالية:

1 ـ أن التساؤلات التي تدور في إطار هذه الموازنة عن كيفية توسيع أو تخفيض العمل الدي نقوم به، أكثر مما نتساءل حول ماذا يجب أن نعمل ؟

2 ـ أن موازنة البنود تعمل في إطار زمني محدد هو السنة الواحدة ، دون النظر إلى التخطيط طويل الأمد ، مما يبعد الموازنة عن الإهتمام بالفعاليات والمشروعات طويلة المدى.

3 ـ من المتعذر أن ترتبط هذه الموازنة بأهداف الحكومة ، كما لا يمكن ربط النفقات بالمعطيات التي تحققها هذه النفقات.

4 ـ أن القرارات في نظام موازنة البنود تعتمد على المعطيات التاريخية ، ولا تعتمد على حصيلة نظام البيانات الذي يمكن استخدامه لأغراض تقييم بدائل اختيارات العمل. كما أن نظام موازنة البنود يجعل من الإدارات الإستمرار بأنشطتها على وتيرة واحدة . ويصعب في إطار هذا النظام إمكانية مقارنة الأداء والنفقات، أو إعادة النظر بتنظيمات الوظائف والأنشطة.

5 ـ يعتمد إعداد موازنة البنود على الموازنة السابقة عادة كمقياس للموازنة القادمة ، وعدم الإهتمام بالتحليل الخاص المؤشرات المستقبلية في مجال الإنفاق أو الإيراد إلا بشكل مبسط ، خاصة وأن الموازنة تنظر إلى متطلبات الحاجات السنوية ، وتتجنب عادة حاجات البرامج المستقبلية التي لا يمكن النظر إليها من خلال مدة السنة الواحدة.

6 ـ يشجع نظام موازنة البنود عادة الإدارات على المنافسة في طلبات الإعتمادات بشكل متزايد ، دون النظر إلى أولويات الحاجات على المستوى الحكومي ككل ، كما يؤدي هذا النظام إلى نوع من انفرادية كل إدارة بعملها دون تنسيق أو ارتباط مع الإدارات الأخرى مما يسفر عن ذلك، في بعض الأحيان، ازدواجية في الأعمال الحكومية نتيجة لفقدان النظرة الشمولية لتخطيط الأعمال وبرمجتها.

---

(1)

Budgets An Analytical and Procedural, Hand book for government and Nonprofit Organizations by Michael Babunkis, 1976.

ثانياً ـ موازنة الأداء: performance budgeting

أخذت تظهر بعد الحرب العالمية الأولى بعض الإنتقادات الموجهة إلى نظام الموازنة التقليدية التي تتميز في اتجاهها الرقابي وفي استنادها الى أساس تبويب النفقة وفقا لأغراض الصرف ، وجاءت هذه الإنتقادات تشير إلى عدم ملاءمة هذا النظام لمستلزمات العصر ، وخاصة بعد أن تطورت مفاهيم العلوم الإدارية وتشعبت أعمال الإدارة ووظائفها واحتياجاتها لاستخدام الموازنة في العملية الإدارية وفي تقييم الإنجازات التي تؤديها الإدارات الحكومية . وكانت الولايات المتحدة هي الدولة الرائدة في إثارة موضوع علاقة الموازنة بالإدارة ، كما ازدادت الحاجة إلى تطوير مفهوم نظام الموازنة وربط علاقته بالسياسة المالية والإقتصادية لما استلزمته ظروف مرحلة الكساد العالمي ، ولما أكدته نظرية الإقتصاد الكنزي عن أهمية العلاقة بين الإنفاق الحكومي والأوضاع الإقتصادية . ومنذ ذلك الحين أخذ الخبراء المعنيون بشؤون الإنفاق واقتصاديات الدولة بتدعيم الفكر الكنزي هذا والعمل على توجيه أنظمة الموازنات لجعلها تفي بأغراض تلبية السياسات الإقتصادية ، كما سار الإتجاه إلى تطوير الموازنة باعتبارها أداة إدارية ، وتطوير وسائل استخدامها وفقاً لمقاييس الحاجات، النتائج ، التكاليف ، المجهود ، الأداء . فطالبت اللجنة التي ألفها رئيس الجمهورية الأمريكي عام 1937 باستخدام الموازنة كأداة للتنسيق بين أنشطة الحكومة وأهدافها . وفي عام 1949 ألف رئيس الجمهورية Herbert Hoover لجنة لدراسة تنظيم الحكومة وإداراتها ، ومن بين ما ذكرته هذه اللجنة «لجنة هوفر» التأكيد على الحاجة إلى تحسين الأساليب الفنية لموازنة الحكومة وأوصت بأن يعاد النظر في كل ما يحيط بمفهوم الموازنة ، وذلك باتباع نظام للموازنة يقوم على أساس المهام الوظيفية والأنشطة والمشروعات ، واستخدمت اللجنة عنواناً جديداً لنظام الموازنة باسم موازنة الأداء . ويغلب على هذا النظام طابع الاتجاه الإداري حيث يركز على الإهتمام في معاونة المديرين في الحكم على كفاءة العمل في الإدارات التنفيذية وذلك وفقاً لـ :

1 ـ تصوير تقسيمات الموازنة في إطار وظيفي .

2 ـ توفير المقاييس لتكلفة العمل للمساعدة في إنجاز الأنشطة المحددة بكفاءة .

وتستمد موازنة الأداء فلسفتها ومعظم مقومات أساليبها من محاسبة التكاليف والإدارة العلمية . واعتبرت موازنة الأداء إحدى أدوات العمل الإداري ، واستهدفت تحسين وسائل العملية الإدارية عن طريق الربط بين تكاليف الإنتاج وقياس العمل ومعايير الأداء . وبهذا فإن هذا النظام جاء ليهتم بالأساليب والوسائل التي تستخدم في تحقيق العملية الإدارية وتحسين مستواها .

ويعتبر ما أوردته لجنة هوفر بخصوص موازنة الأداء وأبعادها من الأسباب الهامة التي حركت الإهتمام الأمريكي بالبحوث المتصلة بعلوم الموازنة وخاصة فيما يتعلق بموضوعات الأداء الإداري وأساليبه ووسائله .

ثالثاً ـ موازنة البرامج: programme Budgeting

لنفس الأسباب التي أشير إليها في ظهور موازنة الأداء كان ظهور موازنة البرامج وذلك في بداية عقد الخمسينات ، ففي الوقت الذي استخدمت لجنة هوفر تعبير موازنة الأداء، كانت اللجنة الأخرى المكلفة بدراسة إدارة مدينة نيويورك قد استخدمت تعبير موازنة البرامج لاغراض تطوير الموازنة التقليدية وأشارت في أول تقرير لها فقالت :

«يتمثل أول ما تركز عليه موازنة البرامج في الأنشطة التي تقوم بها الوزارات والحكومة بوجه عام معبرة عنها بالنفقات التي ستصرف في السنة القادمة ومؤكدة على العمل الذي سيؤدى وليس على عدد الموظفين والأقلام والورق الذي سيستعمل لتأدية هذا العمل . وبناء على ذلك ، فإن موازنة البرامج تضع الأهداف وتحدد مسؤوليات التنفيذ التي يتم على أساسها قياس أداء ما تم إنجازه من قبل الوحدات الإدارية شهرياً وعلى مدار السنة المالية. وتعتبر بالتالي أساساً راسخاً لدراسة كفاءة وقياس الخدمة التي أديت ، وبالتالي تعتبر الموازنة أساساً لموازنة السنة التالية . ويمكن لكل من المسؤولين والرأي العام الحكم على سلامة تخصيص الأموال للبرامج المتنافسة التي تشكل في مجموعها ما تقوم به الحكومة».

ويتميز مدخل الموازنة على هذا الأساس بما يلي :

1 ـ توضح الأعمال التي تمت في السنة الماضية ، وما هي تكاليف الأنشطة على أساس مقياس وحدات الإنجاز إذا كان ذلك ممكناً، أو على أساس كلفة كل برنامج من برامج الموازنة .

2 ـ بيان الجهة المسؤولة عن أداء العمل ، وتحديد المسؤولية ومنح الصلاحية الضرورية لتنفيذ العمل المقرر.

3 ـ إعطاء صورة واضحة عن البدائل المتعلقة بالإنفاق والتمويل . كما يضيف مدخل موازنة البرامج إلى نظام الموازنة الإتجاه التخطيطي . ويعتبر نظام البرمجة الذي اعتمدته موازنة البرامج عنصراً أساسياً في أنظمة الموازنات الحديثة . فموازنة البرامج أصبحت إحدى مكونات نظام موازنة البرامج والأداء ، كما أصبحت الأساس المتطور ، وشرطاً ضرورياً مسبقاً لنظام التخطيط والبرامج والموازنة[1] . واستخدم نظام البرامج في أساليب إعداد الموازنة الصفرية كما استعان مؤلف هذا الكتاب بنظام البرامج عند تقديمه نظام موازنة الظل موضوع البحث القادم من هذا الكتاب .

إن نظام البرامج الذي يعتمد بصورة أساسية على برمجة الموازنة يركز على

---

(1) ـ ترجمة السيد محمد حامد إبراهيم The Concept of Program Budget by Chaster Wright بحوث المنظمة العربية للعلوم الإدارية 1977 ، رقم 2 ص 55 .

الإهتمام بهيكل الموازنة وتبويباتها على أساس وظائف رئيسية وفرعية كالمشروعات والأنشطة ، ويؤكد على الغرض من العمل والنشاط الذي يجب اعتماده وفقاً لمبادىء التخطيط .

رابعاً ـ موازنة البرامج والأداء: programme and performance budget

1 ـ التطور إلى نظام موازنة البرامج والأداء:

لقد لاحظنا من البحث عن نظام موازنة الأداء وما أورده تقرير لجنة هوفر باستخدامها مدلول (موازنة الأداء) ثم لجنة نيويورك باستخدامها مدلول (موازنة البرامج) في الوقت نفسه ، وقد اتضح من أن كلاً من اتجاهي اللجنتين كان يعبر عن فكرة متشابهة مع تداخل في المفاهيم والأبعاد، بالرغم من استخدام كل منهما لمدلول مختلف عن الآخر ، وقد أدى ذلك في بداية الأمر إلى عدم وجود اتفاق بين الكتاب الذين عاصروا تلك الأفكار في استخدام أي من المدلولين وبالمعنى والمفهوم اللذين قصدتهما كل من هاتين اللجنتين ، فأخذ البعض منهم يفضل استخدام مدلول (موازنة البرامج) في حين أخذ البعض الاخر يؤثر استخدام مدلول(موازنة الأداء) حتى في الحالة التي يقصدون بالدلالة عن مفهوم واحد للموازنة.إلا أن ذلك لم يدم طويلاً حيث إن الفكرة الجديدة التي طرحت في هاتين اللجنتين قد وجهت الإهتمام نحو البحث المتتالي والمتجدد في طرق الإعداد والتنفيذ للموازنة وفي أساليب ووسائل عملية الموازنة . ونتيجة لذلك تبلورت فكرة موازنة البرامج مع إعطائها توضيحاً وهيكلاً محدداً ، كما تم بلورة فكرة موازنة الأداء فقد أصبحت موازنة الأداء تعتمد على قواعد لقياس الأعمال عن طريق وحدات كمية التقييم الشخصي أو بأي شكل من أشكال القياس وأن التركيز فيها يتجه إلى تحسين العمل الإداري عن طريق الربط بين تكاليف الإنتاج وقياس العمل وفقاً لمعايير للأداء . واعتبرت هذه القواعد مرحلة لاحقة لتبويب الموازنة على أساس البرامج . أما موازنة البرامج فقد أصبحت تستمد قواعدها من مستلزمات التفكير الإقتصادي على جميع المستويات لتحقيق أهداف الحكومة التي يتم تحديدها في إطار مبرمج في تصميم البرامج والمشروعات وفي مرحلة لاحقة وكنتيجة لتحديد مدلول نظام موازنة البرامج ونظام موازنة الأداء .

واستند المفهوم الجديد على ثلاث من الإعتبارات المترابطة :

ـ **الإعتبار الأول** : ينصرف إلى إرساء البرامج والمشروعات في إطار الوظائف الرئيسية للحكومة .

ـ **الإعتبار الثاني** : يتمثل في المواءمة بين التبويب الخاص بالموازنة وبين نظام الحسابات والإدارة المالية .

- **الإعتبار الثالث**: يتمثل بإرساء مقاييس العمل لكل برنامج أو مشروع لتوفير وتسهيل مستلزمات تقييم أداء البرامج أو المشروعات والوقوف على تحقيق الأغراض المخطط لها.

ويتضح مما تقدم أن نظام موازنة البرامج والأداء يركز اهتمامه بالحكم على كفاءة العمل في الإدارات التنفيذية من خلال تقسيم وتبويب الموازنة في إطار وظيفي (التقسيم المبرمج) وبنفس الوقت يتطلب هذا النظام توفير مقاييس وحدات تكلفة العمل التي يستند عليها في حساب التكاليف وإنجاز الأنشطة المحددة وقياس فاعليتها. ويعتبر هذا النظام المشترك، أسلوباً خاصاً يقوم على ترجمة البيانات المتعلقة بتكلفة العمل وتحليلها إلى وحدات نمطية كمعايير لقياس الأداء mesurement of performance وتتمثل المراحل المختلفةلعملية قياس العمل بوضع بيانات عبء العمل Workload data وتحديد العمل أو النشاط المراد قياسه Work or activity واختيار وحدة قياس مناسبة mesurement unitوتجميع بيانات التكاليف cost dataتم تطوير مؤشرات الكفاية Indicators of Efficiency التي تعتمد هذهالمؤشرات على معدلات الإنتاجية ومعدلات الأداء ومعدلات قياس العمل. ومن خلال تكامل مفهوم الأداء ومفهوم البرامج يتم تحقيق ترشيد اتخاذ القرارات في مختلف العملية التخطيطية وذلك وفقاً لتسلسلها المنطقي كالآتي:

المستوى الأول: إمكانية المقارنة بين الأهداف المختلفة للحكومة واختيار البدائل.

المستوى الثاني: التركيز على الموارد المتاحة لتحقيق أولويات الأهداف وترشيد الإنفاق في القطاعات العريضة الإقتصادية والإجتماعية (كالصحة والثقافة والزراعة والصناعة.. الخ)

المستوى الثالث: ترشيد الإنفاق بين برامج القطاع الواحد.

المستوى الرابع: ترشيد الإنفاق للمشروعات داخل البرنامج الواحد.

2 ـ هيكل تبويب موازنة البرامج والأداء:

يمثل هيكل تبويب موازنة البرامج والأداء واحداً من المقومات الأساسية للإدارة الحكومية الحديثة، ذلك لأن التبويب في هذا **النظام** يوفر القاعدة التي يتم على أساسها إتخاذ القرارات في إطار عملية الموازنة. كما يعمل هذا التبويب على الربط بين الموازنة وبين الأهداف الأساسية التي تتولى الحكومة القيام بها، ويوفر سبل الرقابة الإدارية عن مدى تحقيق الموازنة لأهدافها. كما يسعى هذا التبويب **أيضاً** إلى توجيه الإهتمام بتوثيق العلاقة بين الخطط الطويلة والقصيرة الأمد وذلك من خلال خطط عمليات الموازنات السنوية. ويتضح من أن هيكل تبويب هذا النمط من الموازنة يعتمد على أسلوب برمجة الموازنة مما يجعل الموازنة أداة تخطيطية، وأن هيكلها التبويبي يتضمن تحديد وتحليل الأهداف الأساسية التي تتولى الحكومة تنفيذها، كما يتضمن

أسلوب التبويب هذا البحث عن البدائل المتاحة للبرامج والمشروعات وأولويات فاعلياتها وقدراتها على تحقيق أهداف الحكومة بأقل كلفة مالية وبشرية وزمنية . وفي ظل هذا النظام فإن التبويب بحسب أنواع النفقة ، وأغراض صرفها المتبع في هيكل تبويب الموازنة التقليدية (موازنة البنود)، يأتي في المرتبة الثانية ، إلا أنه يبقى محتفظاً بأهميته في إعداد تقديرات الإحتياجات ويتيح مراجعة خصائص المشتريات المقدرة والفعلية بالإضافة إلى ما يعرضه من بيانات تفيد في إجراءات التحليلات الإقتصادية والمالية ، وتيسر في الوقت نفسه تقديرات مفردات إحتياجات البرامج والمشروعات . **ويتضح** مما تقدم أن هيكل تبويب موازنة البرامج والأداء يخضع أساساً إلى مبدأ البرمجة ، وذلك على أسس مقومات التخطيط لأعمال الحكومة ، ويعتمد مبدأ البرمجة على أساس التسلسل المنطقي لمستويات الأهداف والبرامج والمشروعات ، فالأنشطة ثم الأعمال الفرعية التي تؤدي إلى ضمان إنجاز هذه المستويات المتتالية . فالبرمجة تستهدف وضع هيكل متكامل للبرامج ، وكل برنامج في هذا الهيكل يوضح سير العمل الواجب القيام به لتحقيق الأهداف النهائية المطلوب الوصول إليها . ومن أولويات أسس التبويب أيضاً هو الربط ما بين العمليات التي تتولى الإدارات الحكومية القيام بها ، وبين الإنجازات العريضة التي تبتغي الحكومة القيام بها .

وعلى هذا الأساس يحتوي هيكل موازنة البرامج والأداء على المستويات التبويبية التالية :

المستوى الأول : التبويب الوظيفي . Functional Classification
يستند هيكل موازنة البرامج والأداء أول ما يستند في تبويباته على أساس الوظائف الرئيسية التي تتولى الحكومة القيام بها ، حيث يشير هذا التبويب إلى الخدمات أو الإنجازات العريضة التي تقوم بها الحكومة من خلال تنفيذ موازناتها السنوية . وتمثل كل وظيفة قسماً رئيسياً من العمل أو الجهد لتحقيق واجب من واجبات الحكومة التي تقابلها النفقات التي ترصد في العديد من أبواب وفصول الموازنة لتنفيذ هذا الواجب أو الخدمة العامة ذات الطبيعة المستقلة والمتميزة بذاتها . وهكذا فإن التبويب الوظيفي يعرض جانب النفقات في الموازنة على أساس مجموعات رئيسية من النفقات ، كل مجموعة منها تمثل وظيفة رئيسية من وظائف أو واجبات الحكومة التي تضطلع بها ، كواجب الدفاع والأمن ، وواجب التعليم وواجب الرعاية الصحية العامة . . . الخ .

وفي إطار كل وظيفة يتم تجميع البرامج والمشروعات والأنشطة التي تعمل في مجال طبيعة هذه الوظيفة وتحقيق ناتجها وفقاً لما هو مخصص من نفقات لكل من هذا التجميع . وذلك بغض النظر عن الإدارات العامة القائمة بالإنفاق . أي أن التبويب

الوظيفي يتجه إلى عرض النفقات المخصصة للوظائف العامة للدولة ، وليس عرضها على أساس الإدارات العـامة المخصصة لها هذه النفقات ، مما يجعل الموازنة تتسم ببيانات يتمثل فيها الكثير من التوجه والإعلامية لجماهير المواطنين بما تعرضه من أهداف على المستويات العليا في الحكومة وعلى السلطة التشريعية .

وقد وردت أمثلة عديدة عن أنماط هذا التبويب كما هو مطبق في الدول العربية وبعض الدول الأجنبية ، وذلك في الجداول المرفقة في نهاية هذا الفصل . وبالرغم من أن موازنات الدول العربية لم تأخذ بعد بنظام موازنة البرامج والأداء ، إلا أنها طبقت أسلوب الجدولة الوظيفية للموازنة على أساس بيانات إحصائية لمضامين موازناتها العامة التي إتبعت في تبويباتها الأساسية التبويب وفقاً للبنود والتوزيع الإداري للإعتمادات (نظام الموازنة التقليدية)» .

المستوى الثاني: البرامج Programme Classification . تحتوي كل وظيفة من الوظائف الرئيسية للدولة على مجموعة من البرامج التي يتوفر في كل منها تحقيق غاية من الإنجاز ذات ناتج نهائي . وتشكل مجموعة هذه النتائج الوظيفة الرئيسية من وظائف الحكومة في خطط عملها . ولهذا فإن البرنامج الواحد يعتبر تقسيماً فرعياً رئيسياً وهاماً من الوظيفة الرئيسية للدولة وأحد مكوناتها ، وبالتالي فهو جزء جوهري من خطط العمل السنوي في المجال الوظيفي السنوي للحكومة . فبرنامج التعليم الإبتدائي ، وبرنامج التعليم الإعدادي وبرنامج التعليم الثانوي وغيرها ، يمثل كل برنامج منها جزءاً من الوظيفة العامة وهي التعليم[1] . ويعتبر البرنامج أعلى مستوى من التبويب لأعمال الإدارة ، ويعكس بشكل عام مسؤوليات الوحدة التنظيمية المسؤولة عن تنفيذ البرنامج ، كما يؤدي هذا التبويب إلى عرض الإطار اللازم لإعداد موازنة الوحدة الإدارية وخططها التنفيذية ، وتقدير إحتياجاتها وطريقة سير العمل بالمقارنة بالخطط المعتمدة لتحقيق الغاية التي صمم من أجلها البرنامج .

ويستخدم لفظ البرنامج للدلالة على ذلك الجهد من العمل ، الذي يفضي إلى تحقيق ناتج نهائي أو خدمة معينة صمم من أجلها البرنامج ، وهو بهذا الوصف يعكس ، بشكل عام، المسؤوليات التي يقع على الوحدات التنظيمية تنفيذها وتحقيق أهدافها ، ويمثل البرنامج تجميعاً للأنشطة الهامة . كما يستهدف كل برنامج غرضين رئيسيين أحدهما تحقيق نمط معين لعرض بيانات الموازنة ، أما الثاني : فيعتبر الإطار الذي يتم بموجبه تخصيص الموارد لتحقيق العمل الذي صمم البرنامج من أجله . وليست هناك قواعد محددة وموحدة لتحديد تجمعات الأعمال التي تمثل نشاطات أو

(1) ميزانية البرامج والأداء ـ سيد عبد العزيز سيد محمد ـ ص 56 سابق الإشارة إليه.

تجمعات النشاطات التي تعتبر بمثابة برامج ، إلا أن التبويب يجب أن يعكس أفكار الإدارة العامة المنفذة ، بشأن تقسيم العمل الكلي الذي تبذله هذه الإدارة ، كما يجب أن يعكس نمط الإدارة والرقابة الذي يمارس من خلال البيان التنظيمي للإدارة العامة ، كما يجب أن يوفر تبويب البرامج وضوح الرؤية للعمليات التي تقوم بها . وفي بعض الحالات تكون أهداف عمل بعض الإدارات العامة . ومجال عملياتها محدودة وضيقة مما يتحدد عملها بتصميم برنامج واحد يفي بأغراض عمليات هذه الوحدة ، ويمثل ناتجاً نهائياً واحداً يتطابق مع ما يتطلب من الإدارة تحقيقه ، كالإدارات ذات طبيعة الإشراف والضبط والرقابة أو التفتيش ، حيث ينعكس ذلك في الموازنة باعتماد برنامج واحد . وهناك إدارات عامة تتولى تنفيذ برامج متعددة بسبب طبيعة واجباتها ومسؤولياتها وطبيعة العمل المؤدي لتحقيق مختلف الأغراض ،ومنها يتطلب عرض موازنتها بعدد من البرامج كل منها يمثل ناتجاً نهائياً يتفق مع غرض من أغراض الواجبات المسؤولة عن تحقيقها .

المستوى الثالث: البرنامج الفرعي Subprogramme. قد يتم تفريع البرنامج الواحد إلى برامج فرعية عند الضرورة ، وذلك عندما يكون حجم وطبيعة البرنامج وطريقة إدارته تتطلب تفصيلاً واضحاً ، وإن كل فرع من البرنامج يمكن أن يكون في مستوى التبويب المستقل . وفي بعض تطبيقات هذا التبويب قد يعتبر المشروع الواحد فرعاً من برنامج ، عندما يكون هذا المشروع أحد مكونات البرنامج ويساهم في تحقيق الناتج النهائي له ، ويقرر مخطط الموازنة أهمية مثل هذا التفريع في إطار معطيات أداء إنتاجية العمل وتحديده . فقد يكون للبرنامج الواحد الخاص بالتعليم المهني فروع متعددة نتيجة إستقلالية وطبيعة كل فرع ، وأهمية عرضها ببيانات واضحة ، كالتعليم الحرفي ، والصناعي ، والتجاري ، والزراعي ، والمنزلي ، وهكذا . كما قد يستخدم مثل هذا التبويب في البرامج الخاصة بالتنمية الإقتصادية التي تتولى الحكومة تنفيذها في إطار الموازنة العامة للدولة .

المستوى الرابع : النشاط Activity . يتفرع من كل برنامج أو من كل فرع من فروعه عدد من الأنشطة ، التي يمثل كل نشاط منها مجهوداً من العمل المبذول في إطار مكونات البرنامج أو أحد فروعه . ويتسم النشاط الواحد بتجانس نوعية العمل المبذول فيه وبوحدة أداء ناتجه ، والتي تتولى تنفيذه غالباً وحدة (قسم) إدارية من وحدات الإدارة العامة . وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم جميع البرامج سواء أكانت برامج رأسمالية أو استثمارية أو جارية إلى أنشطة معينة كل منها يتضمن عدداً من العمليات أو الفعاليات المفروض أداؤها لتحقيق النشاط الواحد ، ومن مواصفات النشاط امكانية قياس عبء العمل الذي يتضمنه وفقاً لمعايير قياسية تخص النشاط نفسه ، إذ ليس هناك معيار نمطي

لقياس مختلف الأنشطة في نظام موازنة البرامج والأداء . ومن المتطلبات الأساسية في تحديد فئات الأنشطة، وجوب المحافظة على الحد الأدنى للعمل الذي تنطبق عليه مواصفات النشاط وبما يتفق والحاجة إلى التقييم الواضح والسليم لمسيرة تنفيذه ، دون الحاجة إلى تجزئة البرنامج إلى العديد من الأنشطة في الحالة التي يرتب ذلك تعقيد عملية الأداء وقياس الإنجاز بالنسبة للنشاط الواحد . كما وتظهر الحاجة في تبويب الأنشطة إلى توافقها مع الهيكل التنظيمي للإدارة العامة ، وفي حالة تعذر تواؤم الأنشطة مع النسق التنظيمي القائم ، يمكن إعادة تبويب الأنشطة وتطويعها مع هذا التنظيم ، وإذا تعذر ذلك فإن الأمر يتطلب تطوير الهيكل التنظيمي للإدارة ليفي بأغراض إستيعاب توزيع الأنشطة المحددة على الوحدات الإدارية في الهيكل التنظيمي المتطور .

ملحق

نماذج من التبويب الوظيفي
في بعض الدول العربية والأجنبية

1 ـ الجمهورية اللبنانية [1]

ترد الوظائف للدولة ، ضمن أربع مجموعات أساسية هي : الخدمات العامة ، والخدمات الإجتماعية ،أوخدمات المجتمع ، والخدمات الإقتصادية ، ومجموعة الخدمات غير القابلة للتوزيع . ومن هذه الوظائف ما تقسم إلى وظائف ثانوية ، ومن هذه الوظائف وظائف فرعية . وذلك كما يلي :

ـ الخدمات العامة . ـ تقسيم أساسي .

ـ الإدارة العامة . ـ تقسيم فرعي .

أجهزة الإدارة .
التنظيمات الإقتصادية . تقسيمات ثانوية .
التنظيمات المالية .
إدارة العلاقات الخارجية .

ـ العدل والشرطة .

الإدارة .
المحاكم
الشرطة والدرك .
السجون
الإصلاحيات ورعاية الأحداث .

ـ الدفاع .

الإدارة .
القوات المسلحة .
الأمن العام والدفاع المدني .

---

(1) بحث السيد يوسف مارون ، الموازنة في لبنان ، سابق الإشارة إليه .

- التعليم:

الإدارة.
التعليم الإبتدائي والتكميلي.
التعليم الثانوي.
الكليات والجامعات
المدارس المهنية والتدريب
تعليم الكبار، المكاتب والمتاحف.
الإلتزامات الخارجية.
نفقات متنوعة.
تجميع المدارس

- الصحة:

الإدارة
البحث والمختبرات.
المستشفيات والخدمات الصحية الفردية.
الخدمات الطبية والعناية بالأسنان.
المساهمة في منظمات الصحة الدولية.
البرامج الصحية الخاصة (برامج التطعيم).

- الضمان الإجتماعي وخدمات الإنعاش الإجتماعي:

الإدارة.
تقديمات الضمان الإجتماعي (التقاعد والتعويضات).
مساعدات لقدماء أفراد القوى المسلحة.
خدمات الإنعاش (الطفولة، الأمومة، العجزة، المعاقون، وسائر الخدمات الأخرى).

- الخدمات الإجتماعية الأخرى:

الإدارة
مساكن شعبية
الترفيه (ملاعب، مسابح، مخيمات.. الخ) والمساعدات التي تعطي لهذا الغرض.
الثقافة والإرشاد.
خدمات اجتماعية أخرى.
الضمان الإجتماعي.

ـ مياه الشرب ، والوقاية الصحية ، والخدمات الأهلية:

الإدارة
تأمين المياه.
المجاري وتصريف النفايات .
الإطفاء.
خدمات أخرى للأهلين ، بحوث علمية ، حماية من الفيضانات . . . الخ.

ـ الخدمات الإقتصادية:

الزراعة والري والموارد غير المعدنية.
الإدارة والتنظيم الزراعي.
الزراعة.
الأحراج .
الصيد البري والبحري.
تربية المواشي والخدمات البيطرية.
البحث والإرشاد الزراعي.
الري.
الإلتزامات الخارجية للزراعة والري.

ـ الصناعة:

الإدارة والتنظيم.
الأبحاث.
صناعة التنقيب (نفط وفحم)
الطاقة الكهربائية والوقود.
صناعة التحويل.
صناعات أخرى ، تعمير أبنية.

ـ النقل والتخزين والمواصلات:

الإدارة والتنظيم.
الأبحاث.
النقل الجوي والمطارات.
السكك الحديدية.
الطرق الدولية والرئيسية والثانوية.
والبريدوالبرق والهاتف.

المرافىء وسائر خطوط النقل المائي.
أهراء ومخازن.

- خدمات اقتصادية أخرى:

الإدارة والتنظيم.
الأبحاث.
السياحة.
التجارة.
خدمات اقتصادية أخرى غير مدرجة في هذا التصنيف.

- نفقات اقتصادية أخرى:

- نفقات غير قابلة للتوزيع:

فوائد الدين العام ونفقاته.

فوائد الديون الداخلية.

تسديد الدين.
التمويل.
الرديات وتسديد ديون أخرى.
احتياطي الموازنة.

- التعويضات وتعويضات الصرف من الخدمة.

2 ـ جمهورية مصر العربية[1]

ـ خدمات تشريعية.
ـ خدمات رئاسية.
ـ خدمات قضائية.
ـ خدمات تعليمية.
ـ خدمات صحية.
ـ خدمات ثقافية.
ـ خدمات اجتماعية.
ـ خدمات تموينية.
ـ دفاع وطني.
ـ خدمات أمن.
ـ خدمات الإسكان والمرافق.
ـ خدمات نقل ومواصلات.
ـ خدمات صناعية.
ـ خدمات زراعية.
ـ خدمات ري وصرف.

(1) ـ أنظر ميزانية البرامج والأداء، تأليف عبد العزيز سيد محمد، 1966، (ملحق 2). سابق الإشارة إليه.

3 ـ المغرب[1]

لقد صنفت نفقات الدولة تصنيفاً وظيفياً ، حيث تم تبويب مهام الدولة حسب الوظائف الرئيسية التالية:

1 ـ الإدارة العامة والعلاقات مع الخارج.
2 ـ الدفاع الوطني.
3 ـ العدل والشرطة.
4 ـ البنية الأساسية لوسائل المواصلات والإستصلاحات الأخرى.
5 ـ الصناعة والتجارة والصناعة التقليدية والسياحية.
6 ـ الفلاحة.
7 ـ التعليم والثقافة.
8 ـ التدخلات الإجتماعية.
9 ـ الصحة العمومية.

وقد قسمت كل وظيفة من هذه الوظائف إلى أنشطة فرعية.

(1) ـ بحث السيد عبد الرحمن الشادري ـ الموازنة العامة في المغرب ، سابق الإشارة إليه .

4 ـ الجمهورية العراقية[1]

يشار بالجداول الملحقة بالموازنة والخاصة بالتقسيم الوظيفي ، الى تحليل نشاطات الدولة إلى تسع وظائف رئيسية كما هو مبين في أدناه . ويعاد تحليل كل منها إلى عدد من الوظائف الفرعية :

1 ـ السلطات العامة والإدارة العامة .
2 ـ الدفاع الوطني والأمن القومي .
3 ـ التعليم العالي والبحث العلمي .
4 ـ الخدمات الثقافية والإعلامية .
5 ـ الخدمات الإجتماعية .
6 ـ الخدمات الصحية .
7 ـ الخدمات الإقتصادية والمالية .
8 ـ العلاقات الخارجية .
9 ـ نفقات غير مصنفة .

---

(1) ـ بحث الدكتور حكمت الحارس ، الموازنة العامة في العراق ، سابق الإشارة إليه .

5 ـ الجمهورية التونسية[1]

يهدف هذا التبويب إلى إبراز جملة النفقات الخاصة بكل وظيفة من وظائف الدولة ، بغض النظر عن الوزارات التي تقوم بتأديتها. وتقسم هذه الوظائف إلى:

ـ الوظيفة السياسية والإداريةالعامة وتشمل:

الخارجية ، والعدل ، والأمن ، والدفاع ، والمالية.

ـ الوظيفة الإجتماعية وتشمل:

التعليم والصحة ، والشغل والإسكان.

ـ الوظيفة الإقتصادية وتشمل:

الفلاحة والصناعة ، والتجارة ، والنقل ، الأشغال العمومية ، والسياحة.

---

(1) ـ بحث السيد نور الدين قوبع ، الميزانية العامة في تونس ، سابق الإشارة إليه

6 ـ الجمهورية العربية السورية[1]

1 ـ السلطات العامة والإدارة والقضاء.
2 ـ الأمن القومي.
3 ـ الثقافة والإعلام .
4 ـ الرعاية الإجتماعية.
5 ـ الإقتصاد ، والمال.
6 ـ الزراعة ، والري ، واستصلاح الأراضي.
7 ـ الصناعة ، والتعدين ، والمرافق ، والأشغال العامة.

(1) ـ بحث : السيد عدنان الساطي ، الموازنة في سوريا ، سابق الإشارة إليه .

7 ـ المملكة الأردنية الهاشمية[1]

ـ الإدارة العامة:

الديوان الملكي الهاشمي.
مجلس الأمة.
مجلس الوزراء وديوان الرئاسة.
ديوان المحاسبة.
ديوان الموظفين.

ـ الدفاع:

وزارة الدفاع والقوات المسلحة.

ـ الأمن:

وزارة الداخلية.
دائرة الجوازات العامة.
الأمن العام والدفاع المدني.
وزارة العدل.
دائرة الشرعية.
دائرة الأحوال المدنية.

ـ الخدمات الإجتماعية:

وزارة التربية.
وزارة الصحة.
وزارة العمل.
وزارة الإنشاء والتعمير.
مؤسسة مياه الشرب.

---

(1) ـ بحث: السيد على مفلح غرايبة، إعداد الموازنة في المملكة الأردنية الهاشمية، سابق الإشارة إليه.

- الخدمات الثقافية والإعلامية:

وزارة الإعلام.
الإذاعة.
التلفزيون.
دائرة المطبوعات والنشر.
وكالة الأنباء الأردنية.
وزارة الثقافة والشباب.
مؤسسة رعاية الشباب.
دائرة الثقافة والفنون.
مديرية المكتبات والوثائق الوطنية.
دائرة الآثار.

- خدمات المواصلات والنقل:

وزارة المواصلات.
مؤسسة المواصلات السلكية واللاسلكية.
وزارة النقل.
الطيران المدني.
دائرة الأرصاد الجوية.

- الشؤون الدولية:

وزارة الخارجية.

- الإدارة المالية:

وزارة المالية.
دائرة الموازنة العامة.
الجمارك.
دائرة ضريبة الدخل.
دائرة الأراضي والمساحة.
دائرة اللوازم العامة.

- خدمات التنمية الإقتصادية:

وزارة الصناعة والتجارة.
دائرة الإحصاء العامة.

المجلس القومي للتخطيط.
وزارة السياحة والآثار.
وزارة الشؤون البلدية والقروية.
سلطة المصادر الطبيعية.
وزارة الأشغال العامة .
وزارة الزراعة.
سلطة وادي الأردن.
وزارة التموين.
صندوق التوفير البريدي.

8 ـ التبويب الوظيفي المقترح لدول أمريكا الوسطى(1)

الذي أوصت به ندوة أمريكا الوسطى ، بتطوير نمط التبويب الوظيفي لبلدان أمريكا الوسطى . وذلك وفقاً للخطوات التالية:

ـ الخدمات العمومية:

الإدارة العمومية
العدالة والشرطة.
خـدمات الأبحاث العمومية والعلمية.

ـ الدفاع.

ـ الخدمات الإجتماعية والمحلية:

التعليم.
الصحة.
الضمان الإجتماعي والخدمات الترفيهية.
الخدمات المحلية.

ـ الخدمات الإقتصادية. :

الزراعة والثروة غير التعدينية.
الوقود والقوى المحركة.
موارد أخرى تعدينية والتصنيع والتشييد
النقل والتخزين والمواصلات.
خدمات اقتصادية أخرى
مشروعات متعددة الأغراض.

ـ مصروفات غير مبوبة.

(1) Report of The Workshop on Budgetory classification and Management in Central America and Panama (st) TAO/SER. C/66 .

9 ـ المملكة المتحدة (UK)[1]

- الدفاع.
- النقل والمواصلات
- المكتبات والمتاحف والفنون.
- الطرق والإضاءة العامة.
- البرلمان والقضاء.
- الإسكان.
- الشرطة.
- خدمات إطفاء الحريق.
- التعليم.
- الصحة.
- السجون.
- التمويل وتحصيل الضرائب.

---

(1) ـ بحث إعداد الموازنة العامة في المملكة المتحدة، الدكتور إبراهيم عثمان، سابق الإشارة إليه.

10 ـ الولايات المتحدة الأميركية

ـ الأمن القومي العام.
ـ الشؤون الدولية والتمويل.
ـ الزراعة والموارد الزراعية.
ـ العمل والرفاهية.
ـ خدمات ومزايا المحاربين القدماء.
ـ الفوائد.
ـ الخدمات الحكومية العامة.
ـ احتياطي الطوارىء.

11 ـ دولة الفيلبيين

- الخدمة التشريعية.
- إدارة العدالة.
- الحكومة العامة.
- الدفاع الوطني.
- صيانة السلام والتضامن.
- خدمة الدين.
- معاشات ومنح.
- الزراعة والموارد الطبيعية.
- التجارة والصناعة.
- تنمية اقتصادية أخرى.
- التعليم.
- الصحة العامة.
- الرعاية الصحية.
- العمل والترويح

نموذج مبسط للتصنيف الوظيفي - الاقتصادي للنفقات الحكومية[1]

البند	النفقات الجارية على السلع والخدمات (1)	الإعانات (2)	التحويلات الجارية (3)	فائدة الدين (4)	النفقات الجارية 4 - 1 (5)	التكوين الرأسمالي الإجمالي (6)	التحويلات الرأسمالية (7)	الأقراض المباشر (8)	مجموع النفقات 8 - 5 (9)
أ ـ الخدمات العامة	500	—	15	—	515	40	—	—	555
ب ـ خدمات المجتمع	180	—	15	—	195	120	—	15	330
جـ ـ الخدمات الاجتماعية	200	—	305	—	505	55	—	100	660
د ـ الخدمات الاقتصادية	110	55	5	—	170	165	35	215	585
هـ ـ خدمات أخرى وغير موزعة	10	200	5	100	135	20	25	20	200
و ـ مجموع النفقات	1,000	75	345	100	1,520	400	60	350	2,330

(1) الاقتباس عن :

الجدول رقم (9) من كتاب « دليل التصنيف الوظيفي والإقتصادي للعمليات الحكومية ، الصادر عن هيئة الأمم المتحدة سنة 1958 ، ص 39 .

نظام التخطيط والبرامج والموازنة (P.P.B.S) والأسباب المؤدية إلى فشل تطبيقه

أولاً : مراحل ظهور النظام وتطبيقه في الولايات الأميركية المتحدة :(1)

1 - نبذة عن مراحل ظهور النظام :

نتيجة للإنتقادات والملاحظات المتلاحقة التي دأب الكونجرس على توجيهها من خلال مناقشته لبرامج وموازنة وزارة الدفاع، إضافة إلى آراء الخبراء الإقتصاديين المرموقين الذين أبدوا آراءهم ونشروا مقالاتهم حول نفقات وزارة الدفاع واتجاهاتها أمثال Arthur smitlies الذي قال في عام 1957 « إني لا أشك ، كما لا يشك الكونجرس أو رئيس الجمهورية ، في أنه لدى وزير الدفاع والوزراء المسؤولين عن القوات المختلفة، المعلومات المطلوبة للربط بين الأرقام المالية الواردة في الموازنة من جهة ، وبين فكرة ذات معنى للفاعلية العسكرية » .

وفي عام 1959 أكد George Malon رئيس اللجنة الفرعية لاعتمادات وزارة الدفاع بمجلس النواب، أهمية النظر إلى برنامج الدفاع وموازنته على أساس المهام العسكرية الجوهرية ، وطلب إلى وزير الدفاع المزيد من المعلومات المفيدة ، وكذلك أسلوباً عملياً للربط بين التكاليف والمهام . وكتب شارلز هتش Charles hitch أيضاً ، والذي أصبح مساعداً لوزير الدفاع عام 1961 كما سيرد ذكره فيما بعد ، كتاباً حول أسلوب إعداد الموازنة المعروف بالحدود العليا للموازنة «وبعنوان اقتصاديات الدفاع في العصر النووي» والذي نادي بضرورة ضغط مطالب القوات من اعتمادات الموازنة ، بحيث

---

(1) Planning - Programming Budgeting System , DoD Programming System , - 1961 - 1973 .

بحث وزارة الدفاع الأمريكية ترجمة السيد أنور عبد الخالق - منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية رقم 25 أنظر أيضاً : نظام التخطيط والبرمجة والموازنة ومشروع Prime للعقيد البحري ستيفن لازاروس ترجمة الدكتور سعيد أحمد - منشورات بحوث المنظمة العربية ص 101 رقم 4 .

يتطابق إجمالها مع الحدود العامة الموضوعة سلفاً بمعرفة جهاز الموازنة نيابة عن رئيس الجمهورية .

كل هذه الإنتقادات والآراء والدراسات الموجهة إلى موازنة وزارة الدفاع دفعت هذه الوزارة للعمل على تحديث وتطوير موازنتها ، فعمل وزير الدفاع عند تقديم موازنة وزارتـه عام 1960 على أن يقدم وصفاً للموازنة على أساس ستة برامج على مستوى القوات المسلحة، مع دراسات تفصيلية عن كل برنامج منها. وفي عام 1961 أصدر رئيس الجمهورية كنيدي إلى وزير دفاعه الجديد (ماكانمارا) توجيهين رئيسين بشأن موازنة الدفاع ، تضمن التوجيه الأول : العمل على تطوير هيكل الدفاع الحربي اللازم لتدعيم سياسة أمريكا الخارجية ، دون النظر إلى الحدود القصوى التحكيمية للموازنة . وتضمن التوجيه الثاني: تدبير وتشكيل هذه القوة بأقل تكلفة ممكنة . وفي هذا الحين تم تعيين Charles Hitch مساعداً لوزير الدفاع كمراقب عام للرقابة المالية للوزارة ، والذي قام بترجمة توجيهات رئيس الجمهورية ، وتمكن بمعاونة فريق من مصممي النظم الأكفاء، من التوصل إلى أسلوب برنامج للوزارة للسنوات الخمس المقبلة ، بالاستناد إلى دراسات تحليل النظم للمدخلات ودراسات اختيار البدائل للبرنامج . واقتناعاً من وزير الدفاع بالأفكار المقدمة إليه حول تطوير وتحديث الموازنة فقد أقر البدء من عام 1963 ، بالعمل في مرحلة تجريبية لتطبيق الأفكار الجديدة ووضعها تحت الإختبار خلال العامين التاليين .

2 ـ **تطبيق النظام في وزارة الدفاع** :

بعد أن تبلورت الجهود التي بذلت في العـامين 63و 1964 وهي المرحلة التجريبية لتطوير موازنة الدفاع ، أصدرت وزارة الدفاع في بداية عام 1965 منشورات بتعليمات تطبيق نظام جديد للموازنة تحت عنوان نظام التخطيط والبرامج والموازنة Planning — Programming — Budgeting System والذي أطلق عليـه باختصـار P. P. B. S والذي اعتبر هذا النظام اتجاهاً حديثاً وثورياً لنظام الموازنة بعد موازنة البرامج والأداء. وفي هذا العام 1965 كان قد تم تعيين روبرت أنتوني Robert N. Anthony مساعداً لوزير الدفاع (المراقب العام للرقابة المالية) ، وعمل على تدعيم وتطوير أساليب استخدام هذا النظام، كما عملت وزارة الدفاع في السنوات التالية على إجراء تغييرات جوهرية في خطط عملها، وبأسلوب إجراءات عملية اتخاذ القرارات أهمها التفرقة بين جهود التخطيط والبرمجة بالنسبة للموضـوعات الأساسية لاتجاهات القوات المسلحة والقرارات ، وبين القرارات الثانوية الأخرى. وتنسيقاً مع هذه التغييرات قامت الإدارة المالية بسلسلة من تغييرات في إجراءاتها ووسائل تنفيذ الموازنة بما يتلاءم مع تنفيذ الخطط الجديدة للقوات المسلحة وبرامجها ، وعقدت وزارة الدفاع في السنوات التالية العديد من الاجتماعات والمؤتمرات للخبراء وللعاملين في جهاز الموازنة لتنسيق العمل وتحقيق أهداف النظام الجديد .

3 - تطبيق النظام في الأجهزة والإدارات المدنية الحكومية :

بعد أن تم تطبيق نظام P.P.B.S في وزارة الدفاع الأميركية منذ عام 1965 ، لفت هذا النظام انتباه عدد من العاملين في حقل الموازنة في الأجهزة والإدارات المدنية العامة مما دفع رئيس الجمهورية الأميركية جونسون أن يعلن في حديث تلفزيوني عن إقرار تطبيق المبادىء الأساسية لنظام الموازنة الجديد P.P.B.S في الأجهزة والإدارات المدنية الحكومية ، إعتباراً من عام 1966 ، وأطلق عليه النظام الثوري الجديد للموازنة . وقد أخذ بعض من هذه الإدارات بتطبيق هذا النظام ، إلا أنه لم يستخدم على المستوى الحكومي العام ، بالرغم من صدور التعليمات الخاصة بأسلوب تطبيقه في إعداد الموازنة في السنوات التالية ، إذ أخذت هذه التعليمات تتغير وتبتعد تدريجياً عن مبادىء هذا النظام وأسسه ، لما صاحب تطبيق هذا النظام من معوقات وتعثر في عملية إعداد الموازنة كما سيرد في البحث التالي .

ثانياً - إمتداد تطبيق هذا النظام إلى بعض الدول المتقدمة :

إن الأصوات والشعارات التي تعالت في الولايات المتحدة منذ عام 1961 ، عندما بدأت أفكار نظام التخطيط والبرمجة والموازنة تغطي صفحات المجلات العلمية ، وفي عام 1963 عندما وضع النظام في وزارة الدفاع في تجربة التطبيق وفي عام 1965 عندما أعلن عن تطبيقه في موازنة وزارة الدفاع الأميركية ، وإعلان الرئيس جونسون في التلفزيون الأمريكي عن إقرار تطبيقه في الإدارات الحكومية عام 1965 ، والذي أطلق عليه النظام الثوري ، والبدء بتطبيقه في هذه الدوائر منذ 1966 ، كان لكل ذلك أثره الفعال في إثارة انتباه الدول المتقدمة الأخرى إلى هذا النظام الجديد ، ومحاولة فهمه ودراسة مدى إمكانية تطبيقه . ومن الطبيعي أن يستغرق ذلك سنوات عديدة حتى تستوعب تلك الدول فكرة هذا النظام وأساليب ومستلزمات تطبيقه ، من خلال مراقبة ومتابعة مراحل تطبيقه في الدولة العظمى الرائدة « الولايات المتحدة » . وسرعان ما تبدد ذلك الحلم لهذه الدول عندما راقبت عن كثب ظهور عوامل التعقيد والتعثر في مسيرة هذا النظام في الدولة التي تبنته ، وعزوف معظم أجهزتها عن تطبيقه ، وخاصة بعد السنة 1970 ، إضافة إلى قيام فريق من خبراء الادارة نفسها بتوجيه الإنتقادات إلى المبالغة في مثالية النظام وملاءمته في تحقيق النتائج المرجوة منه . ولا بد من القول بأنه مهما كانت هذه الصورة القاتمة التي ظهرت في سماء السنوات الأخيرة من تطبيق هذا النظام ، فإن اتجاهاته وما كتب عن مزايا الأساليب والوسائل المستخدمة في تطبيقه كما اعترف بذلك الكثيرون حتى من منتقدي

النظام نفسه ، قد لاقت أجواء حسنة في الدول المتقدمة وقامت بالإستفادة منها في تطوير موازناتها كنتيجة للحماس الذي أثارته أبهة النظام في السنوات الأولى من إعلانه ، إضافة إلى أن هذا النظام جاء مراعياً للشعور الذي كان ينتاب خبراء الدول المتقدمة بضرورة العمل على تحديث موازناتها التي بقيت في معظم الحالات تسير على النمط التقليدي بالرغم من التطورات الإقتصادية والعلمية والإجتماعية التي حدثت في النصف الثاني من هذا القرن . وفيما يلي نستعرض مؤثرات أساليب ووسائل تطبيقات هذا النظام على تحديث إعداد الموازنات في بعض هذه الدول .

النمسا (1) :

يلعب القطاع الحكومي في النمسا دوراً كبيراً ومؤثراً في اقتصاديات الدولة . وبالرغم من ذلك فإن إعداد الموازنات الخاصة بهذا القطاع واتخاذ القرارات الإقتصادية في مجاله لم يستندا على تطبيقات النظم والوسائل الحديثة والمعايير التحليلية حتى عام 1970 وبقي نظام الموازنة العامة في النمسا يسير على النمط التقليدي ، ويستند في إعداد الموازنة على التصريح للوزارات والمصالح بالإتفاق على بنود محددة ، دون وجود ارتباط بين النفقات والأهداف الحالية أو المستقبلية التي ترمي الحكومة إلى تحقيقها، مما جعل الإنفاق يرتبط بالمدد الزمنية السنوية دون الإهتمام بالتخطيط للأمد الطويل .

وفي عام 1970 عندما تقلد الحكم حزب الديمقراطيين الإشتراكيين، أعدت الحكومة برنامجاً اقتصادياً استخدم في إعداده المعيار الكمي في اختيار مشروعات البنية الأساسية ، ونتيجة للدراسات التي أجرتها بعض المصادر العلمية كالجامعات ومراكز البحوث وخبرائهم حول نظام التخطيط والبرامج والموازنة، تم إعداد موازنة الحكومة لعام 1971 باستخدام بعض أساليب معايير هذا النظام ، وطرق اتخاذ القرارات وتحديد الأهداف. وبذلك فقد ساهمت وسائل وأساليب نظام التخطيط والبرامج والموازنة، في التوعية وتعميق الأفكار في تحديث موازنة حكومة النمسا. هذا بالرغم من عدم الأخذ بتطبيق النظام بشكله المتكامل.

فرنسا :

كانت فرنسا تطبق نظام الموازنة التقليدية كأغلب الدول الأخرى ، إضافة إلى ما يتميز به نظام الإدارة العامة فيها بدرجة عالية من المركزية ، وخاصة في ظاهرة سيطرة وزارة المالية على سائر الوزارات الأخرى ، ويرجع ذلك إلى نمط الحكم السائد والدور الذي تلعبه وزارة المالية في عملية إعداد الموازنة والرقابة على تنفيذها . ومنذ عام 1964

---

(1) - Current Practice in program Budgeting (P.P.B.S) . by : David Navick , New - york 1973 .

ترجمة السيد أنور عبد الخالق ـ بحوث المنظمة العربية للعلوم الإدارية رقم 46

أخذ اهتمام الحكومة يتجه إلى العمل بإطار نظام التخطيط القومي ، وعهد تنفيذ هذا التخطيط إلى هيئة للتخطيط (مفوضية الخطة Commissariat au plan) تعمل تحت إشراف رئيس الوزراء ، ويشارك مع هذه الهيئة العديد من الخبراء والمستشارين من مختلف المؤسسات الحكومية ورجال الأعمال والتجارة وأساتذة الجامعات. وقد وضعت في عام 1964 أول خطة خمسية كخطوة أولى نحو نظام التخطيط القومي، والتي كانت تمثل نوعاً من التنبؤ الإقتصادي واتجاهات السياسة الإقتصادية التي استندت في واقعها على معطيات الحسابات القومية. ومما تضمنته اتجاهات هذه الخطة مبدأ توزيع الدخل القومي على النفقات العامة والخاصة والإدخار والإستهلاك . ولهذا فإن الخطة كانت تمثل برنامجاً استثمارياً عاماً لمدة خمس سنوات ، وهي تختلف عن نظام التخطيط والبرامج والموازنة (P. P. B. S) باعتبار أن هذا النظام يعتبر برنامجاً مالياً للإستثمارات الرئيسية مع جداوله المالية التفصيلية.

ونتيجة لتبني وتوسع فكرة التخطيط القومي في فرنسا من جهة، واتباع نظام الموازنة التقليدية فيها من جهة أخرى ، والذي لم يعد يتلاءم مع متطلبات التخطيط ، ولا يعمل على توثيق العلاقات بين السياسات الحكومية في مختلف مجالاتها ، فقد حاولت الحكومة ، وبصورة خاصة جهاز الموازنة العامة ، العمل على تطوير نظام الموازنة بجعله يتلاءم مع اتجاهات التخطيط القومي. وقام بعض المسؤولين في وزارة الدفاع الفرنسية ، وفي وزارة المالية بزيارة الولايات المتحدة لدراسة التجربة العلمية والعملية لنظام (P. P. B. S) ثم عمل هؤلاء المسؤولون وغيرهم على تحديث الموازنة الفرنسية في عام 1975 وتطوير نظامها تطويراً شاملا ، وذلك باستخدام نظام جديد أطلقوا عليه نظام ترشيد اختيارات الموازنة Rationalisation Des Choix Budgetaires (R. C. B) ، واستند إعداد الموازنة في هذا النظام على فلسفة خبراء الموازنة في فرنسا التي تؤكد على أسس اختيار عناصر التحليل والبرمجة كأسلوب لإعداد الموازنة العامة وذلك لتحقيق إنجاز السياسات العامة بكفاءة في المستويات الحكومية المختلفة، وذلك بالاعتماد على اتباع اتجاهين مختلفين لفكرة البرمجة ، أولهما : برنامج الأهداف Objective oriented و Programme Finalise ، الذي يهتم بصفة أساسية بسياسة التخطيط القومي ، وثانيهما برنامج المخرجات «Out put «Programme d'action «Oriented والذي يهتم أساساً بالنفقات العامة وربطها بالمنتج أو الخدمة النهائية . ويلاحظ مما تقدم أن فرنسا لم تطبق نظام التخطيط والبرامج والموازنة (P.P.B.S) وإنما ساهمت وسائل وأساليب هذا النظام في دفع عملية تحديث وتطوير نظام الموازنة الفرنسية وفي تبينها لنظام الجديد (R.C.B) .

اليابان :

تشير الدراسات إلى أن الاهتمام بنظام التخطيط والبرامج والموازنة (P. P. B. S) قد بدأ في الأجهزة المختصة بالموازنة في اليابان بصورة ملحوظة منذ

عام 1965 وهي السنة التي أعلن فيها الرئيس جونسون في الولايات المتحدة استخدام هذا النظام في الولايات المتحدة. وزاد الاهتمام بهذا النظام عندما قامت مجموعة من رجال الأعمال اليابانيين في مطلع عام 1968 بزيارة الولايات المتحدة وأبدوا رأيهم إلى الحكومة اليابانية بعد عودتهم بمزايا هذا النظام والعمل على استخدامه . ولم يتبين رسمياً أن اليابان قد تبنت هذا النظام. إلا أن جهاز موازنتها قد قام باتخاذ إجراءت إيجابية لتطوير نظام الموازنة في اليابان ، فقد قام جهاز الموازنة بعقد مؤتمرات علمية واجتماعات للخبراء والمسؤولين لمناقشة تطوير الموازنة ودراسة متطلبات إستخدام نظام (P. P. B. S) في الأجهزة الحكومية ، وعمل جهاز الموازنة أيضاً على تنظيم دورات تدريبية لتدريب الموظفين على طرق ووسائل تطبيقات هذا النظام . كما أوفد الجهاز عدداً من الموظفين العاملين في إعداد الموازنة للمشاركة في برامج تدريبية عن نظام التخطيط والبرامج والموازنة التي نظمها جهاز الخدمة المدنية بالولايات المتحدة الأميركية في عامي 1970-69 . وبالرغم من عدم تطبيق نظام التخطيط والبرامج والموازنة في اليابان، إلا أنه ساعد على تدعيم تطوير نظام الموازنة وكان من نتائج ذلك تطبيق نظم التحليل في العديد من الأجهزة الحكومية ، خاصة بالنسبة لبعض الموضوعات المختارة ، كما ساعد في تطوير أساليب إعداد الموازنة.

انكلترا :

منذ الخمسينات من هذا القرن بدأ الشعور ينتاب الحكومة البريطانية وجهاز الموازنة العامة فيها بعدم الرضا عن نظام الموازنة ، وخاصته موضوع الإنفاق العام ، وطرق الرقابة على تنفيذه . وعملت الحكومة منذ ذلك الحين على تأليف العديد من اللجان لدراسة موضوع الإنفاق العام وطرق التخطيط له ، ومن أشهر هذه اللجان لجنة بلودنPlouden نسبة إلى إسم رئيس اللجنة (اللورد بلودن)وذلك في عام 1959 واشتهر تقرير هذه اللجنة بتوصيتها بضرورة الربط بين اتخاذ القرارات الرئيسية على ضوء الإنفاق العام لفترة من الزمن مع التقيد بالموارد المنتظر الحصول عليها لهذه الفترة ، كما عالجت توصيات اللجنة كثيراً من القضايا الخاصة بالإنفاق العام من حيث الربط بين الإنفاق والإيرادات والبرامج النوعية ، وأكدت على مبدأ التنبؤ ، وقد أدت نتائج تقرير اللجنة إلى تطوير نظام الإنفاق العام في إنكلترا في السنوات التالية لهذا التقرير.

وعندما قامت وزارة الدفاع الأمريكية في عهد وزيرها (مكنمارا) بتطبيق نظام التخطيط والبرامج والموازنة (P. P. B. S) أجريت أول محاولة في انكلترا لتطبيق هذا النظام في وزارة الدفاع في عام 1964 .وقد استفادت هذه الوزارة من طرق استخدام الوسائل الفنية للتحليل وتقييم نظم الأسلحة والسياسات الإستراتيجية الدفاعية وغيرها في إعداد موازنة الدفاع ، واعتمدت نظاماً خاصاً بها يعتمد على صيغ هيكل البرنامج في إطار نظام تخطيط الإنفاق العام عند إعداد موازنة الدفاع.

ونتيجة لقرار تطبيق نظام التخطيط والبرامج والموازنة في الأجهزة المدنية في الولايات المتحدة عام 1966 ، واستفادة وزارة الدفاع البريطانية من الأساليب والوسائل الفنية الخاصة بهذا النظام في إطار خطة الإنفاق العام التي تبنتها الحكومة البريطانية ، قامت بعض الوزارات مثل وزارة الداخلية ووزارات التعليم باتخاذ خطوات فعالة لتطبيق أسلوب مشابه لوزارة الدفاع البريطانية ، وذلك بالاستفادة من الأساليب والوسائل الفنية في تخطيط الإنفاق الخاص بالوزارة على المدى الطويل في اطار خطة الإنفاق الحكومي العام .

وبالرغم من عدم اتباع نظام (P.P.B.S) في موازنات الوزارات والهيئات العامة ، نجد أن وسائل ومقومات هذا النظام قد ساهمت في أبعاد تطوير خطة الإنفاق العام لهذه الجهات .

ثالثاً : مفهوم نظام التخطيط والبرامج والموازنة وأبعاده :

1 ـ الخصائص الهامة :

لقد استخدم مدلول نظام التخطيط والبرامج والموازنة Planning - Programming Budgeting - System . الذي يرمز إليه (P.P.B.S) في عام 1965 في وزارة الدفاع الأمريكية . وقد اعتبر هذا النظام في بداية تطبيقه من الإتجاهات الحديثة لأنظمة الموازنة العامة حيث ظهر بعد نظام البرامج والأداء . واعتبرت وظيفته الأساسية توجيه اهتمام متخذي القرارات إلى إمكانية اختيار البدائل وتحديد أولوياتها ، وذلك عن طريق تحليل وتوضيح مدى النفع الناتج عن كل من البدائل المختلفة بالقياس إلى الموارد العامة المتاحة ، من خلال الإعتماد على دراسات الجدوى والتحليل المالي والكمي وغيرها من الدراسات الإقتصادية . ويتجه النظام إلى تطبيق نظرية الثمن والتخصيص[1] ، Price and Allocation Theory وإلى القرارات المتعلقة بإنتاجية القطاع العام من خلال اعتماده على نظام السوق فيما يتعلق بالطلب على السلع والخدمات المنتجة من قبل القطاع العام ، ويمثل النظام عملية متكاملة ذات مراحل ثلاث هي : التخطيط ، البرمجة ، الموازنة . فالتخطيط كما هو معلوم يتولى تحديد الإحتياجات ووضعها في إطار زمني محدد بالإستناد إلى دراسات إقتصادية مختلفة . والبرمجة هي عملية صياغة البرامج التي يتم في إطارها تكامل عناصر العمل من أفراد ومعدات وتجهيزات لتحقيق هدف البرنامج . والموازنة هي الأداة التي تصاغ بموجبها سياسات التخطيط وأهدافه في إطار الوظائف التي تترجمها عملية برمجة الموازنة .

---

(1) The Concept of Program Budget , by Chaster Wright . -
ترجمة السيد محمد حامد إبراهيم ، ص 55 بحث رقم (2) سابق الإشارة إليه .

ويرى مؤيدو هذا النظام ، أنه يحتل مكانة بارزة في محاولات إصلاح نظام الموازنة ، وتحويل إهتمامه من مجرد فرض الرقابة المالية والمحاسبية ، إلى الإهتمام بخدمة الإدارة العليا ومساعدتها في أداء وظيفتها في التخطيط وفي إتخاذ القرارات الإستراتيجية ، وذلك من خلال ربط السياسة المالية والإقتصادية للحكومة بخطة إقتصادية مجردة تعتمد على فكرة البرامج والأنشطة والمشروعات التي تتم صياغتها وبرمجتها في إطار الموازنة العامة . ويؤكد البعض أمثال «Allen Schick»[1] على أهم خصائص هذا النظام باتجاهه التخطيطي ، وذلك لاعتماد إعداد الموازنة على التحليل الإقتصادي وعلى التقارب التدريجي بين عملية التخطيط وعملية إعداد الموازنة ، وفي استخدام الأساليب الفنية المتعلقة بنظم المعلومات واتخاذ القرارات وتطبيق التحليل

بعض الخلافات الأساسية بين إتجاهات الموازنة .

الخصائص المميزة	الإتجاه الرقابي	الإتجاه الإداري	الإتجاه التخطيطي
مهارات الأفراد	المحاسبة	الإدارة	الإقتصاد
تركيز المعلومات	موضوع النفقة	النشاطات	الأغراض
المرحلة الأساسية للموازنة (مركزية)	التنفيذ	الإعداد	ما قبل الإعداد
أبعاد القياس	حذر	حذر ومرتبط بالنشاط	شامل
دور جهاز الموازنة	الأمانة	الكفاءة	السياسة
تدفق القرارات	إلى أعلى في صورة إجماليات	إلى أعلى في صورة إجماليات	إلى أسفل وتفصيلي
نمط الإختيار	إضافات	إضافات	مرتبط بالغاية
مسؤولية الرقابة	مركزية	تنفيذية	تنفيذية
مسؤولية الإدارة	موزعة	مركزية	إشرافية
مسؤولية التخطيط	موزعة	موزعة	مركزية
تبويب الإعتمادات المالية في الموازنة	نفس التبويب	نفس التبويب	التبويب مختلف
علاقة التنظيم بالإعتمادات المالية	مباشرة	مباشرة	تتبع المسار التقاطعي

(1) ـ Allen Schick الطريق إلى نظام التخطيط والبرامج والموازنة ، بقيم ترجمة الدكتور محمد سعيد منشورات بحوث المنظمة العربية للعلوم الإدارية ص 29 رقم 41 .

الموضوعي لعملية رسم السياسات . ويلخص Sckick خصائص الإتجاه التخطيطي وتميزه عن الإتجاه الرقابي الذي يتصف به نظام موازنة البنود وعن الإتجاه الإداري الذي يتصف به نظام موازنة البرامج والأداء بالجدول (**أنظر الصفحة السابقة**) .

أما رأي كل من هاري هاتري ، وكارل تيلر في خصائص هذا النظام فيتلخص بالآتي[1] :

- إنه يشتمل على هيكل للبرنامج كما يشتمل أيضاً على أهداف النظام .
- يستهدف التخطيط لفترة طويلة قادمة وهي عادةً خمس سنوات .
- يترجم الأهداف والإنجازات المطلوب تحقيقها .
- يحدد البدائل في صور برامج وأساليب تحقيق الأهداف .
- يعتمد في التقييم على دراسات التكلفة والعائد .
- يستخدم الأدوات الدقيقة في التحليل الكمي .
- يستخدم طرق تحليل النظم الشاملة .
- توضيح مختلف الوثائق والبيانات الخاصة بخطط البرامج والخطط المالية وتحليل البرامج .

ويرى Novik[2] ان هذه الخصائص تدور في جوهرها في عشرة وسائل أساسية هي :

1 ـ تحديد أهداف الوحدة الإدارية بشكل واضح قدر الإمكان .

2 ـ تحديد البرامج الخاصة والبدائل الممكنة التي يمكن لها تحقيق الأهداف المعلنة .

3 ـ تحديد القضايا الرئيسية الواجب حلها ضمن مواصفات الأهداف وتطوير البرامج .

4 ـ رسم الدورة السنوية بمكونات ملائمة على مراحل التخطيط والبرامج والموازنة لضمان

---

(1) - Criteria for Ecoluation in The Planning State and Local Programs . By Harry P. Hatry .

ترجمة السيد محمد حامد إبراهيم ، بحوث المنظمة العربية للعلوم الإدارية رقم (2) ص 7

- The Demise of P.P.B.S by Carl W. Tiller

ترجمة السيد أنور عبد الخالق بحوث المنظمة العربية للعلوم الإدارية رقم (25) ص 52 .

(2) ـ نظام التخطيط والبرمجة والموازنة ، Novick ، مقالة المجلة المالية بغداد العدد الأول 1980 ص 69 ، ترجمة الآنسة فاتن شاكر .

الوصول إلى الميادين الصعبة بأسلوب منطقي مع إتاحة فترات زمنية مناسبة للتحليل ووضع القرارات على جميع المستويات الإدارية .

5 ـ إدراك ضرورة مواصلة إعادة دراسة نتائج البرامج على ضوء النفقات والنتائج المتوقعة لأجل تحديد الحاجة لإجراء تغيرات في البرامج والأهداف المعلنة .

6ـ إدراك المشاكل التي تقع ضمن دورة سنوية واحدة ، وبذلك يمكن تحديدها وتوجيهها خلال الدورات التالية .

7ـ تحليل المشاكل القائمة والبدائل المتعلقة بالنتائج المحتملة النفقات المباشرة وغير المباشرة .

8ـ وضع إستخدام الأدوات التحليلية اللازمة لقياس التكاليف .

9ـ التطوير المستمر للبرامج والخطط المالية المقامة على أساس تعدد السنوات . مع إدراك أن إلتزامات البرامج الحالية غالباً ما تستلزم متطلبات الموارد المستخدمة لسنوات عديدة .

10ـ تبني تقييم الأداء وأنظمة كتابة التقارير الإحصائية والحسابية لتوفير المعلومات الضرورية للنظام ، والتي تتعلق بالموارد المستخدمة ، وبالأهداف المتحققة .

2 ـ المكونات الأساسية للنظام .

يطرح بعض الكتاب[1] . مقومات نظام (P. P. B. S) بصورته المثلى بالآتي :

أ ـ المسار التقاطعي لهيكل برنامج الحكومة والذي يتم بموجبه تجميع أنشطة الحكومة في مجموعات تساهم كل مجموعة في تحقيق هدف من أهداف الحكومة ، بغض النظر عن الموقع التنظيمي لهذه الأنشطة ، أي بغض النظر عن الإدارة أو الإدارات المنفذة للأنشطة ، ويعتبر « شيك »[2] المسار التقاطعي بين الموازنة والإعتمادات واحداً من الوسائل الفنية التي توضح المشاكل العريضة لتطوير نظام للموازنة ليؤدي إلى العديد من وظائفه المختلفة ، تلك الوظائف التي يوفرها نظام التخطيط والبرامج والموازنة ،

---

(1) بحث سابق الإشارة إليه : Criteria for Evalution in Planing

- Multipurpost Budget Systems , by Allen Schick

ترجمة السيد محمد حامد إبراهيم ، بحث برمجة الموازنة العامة للدولة ، ص 111 ، بحث رقم 2 سابق الإشارة إليه .

(2) سابق الاشارة اليه .

فالمسار التقاطي على هذا الأساس يمثل حلقات الربط بين مختلف الوظائف ويعمل على المواءمة بين تشعب البيانات والمنظمات التي تنشأ عن الأغراض المتعددة لعملية الموازنة .

ب ـ **التخطيط لفترة طويلة الأمد** : وقد أختيرت مدة خمس سنوات كمدة مناسبة لنظام التخطيط والبرامج والموازنة . فهناك خطة مقررة متعددة السنوات تعتمد على مجموعات هيكل البرنامج الحكومي ، وتتكون الخطة من جزئين أساسيين :

أولهما يتمثل في الخطة المالية (الجانب المالي) التي تبحث في جميع التكاليف الخاصة بالخطة بما فيها التكاليف الرأسمالية وغير الرأسمالية. إضافةً إلى عناصر التكلفة المباشرة وغير المباشرة . مع تحديد المداور الخارجية المرتبطة بالخطة كلما تطلب الأمر ذلك . أما الجزء الثاني من الخطة فيمثل البرنامج (جانب المخرجات) والذي يوضح فيه نطاق وحجم البرنامج المقرر في الخطة .

جـ ـ **تحليل البرنامج** : ويشتمل على تحليل الوسائل البديلة لتحقيق أهداف الحكومة ، ويعتبر التحليل من العناصر الأساسية لنظام (P.P.B.S) ، ويعتمد التحليل على الأهداف الأساسية المقررة في خطة الحكومة وتحليل البدائل المتاحة لتحقيقها والمفاضلة بين التقديرات المتاحة للتكاليف لهذه البدائل عن كل سنة مالية في الخطة ، والعلاقات بين البرامج . ويستخدم لاغراض التحليل مجموعة من الأساليب الحديثة من بينها تحليل النظم وتحليل تكلفة العائد وتحليل العمليات .

د ـ **تحديث البرنامج** : يتطلب نظام (P.P.B.S)تحوطاً كافياً لمراجعة القرارات المتعلقة بالموارد وجعلها متابعة لأحدث البيانات المعاصرة ، ويجب أن يتوفر في النظام عنصر الإستجابة للإحتياجات والمعلومات المتغيرة .

رابعاً ـ فشل العمل بنظام التخطيط والبرامج والموازنة .

1ـ بوادر فشل العمل بالنظام .

بعد ظهور نظام موازنة التخطيط والبرامج والموازنة إلى حيز التطبيق في وزارة الدفاع الأمريكية عام 1965 ، وانتقال تطبيقه إلى الإدارات المدنية في الحكومة الأمريكية منذ عام 1966 ، ما لبث هذا التطبيق أن اعتراه التعثر في كثير من محاولات تطبيقه كنظام حديث لتطوير الموازنة العامة ، وفي كثير من الإدارات العامة ، وازدادت حدة الإنتقادات التي وجهها الخبراء إلى إمكانية نجاح تطبيقه في أجهزة الحكومة وتوقع فشل العمل به .

فكتب كارل تايلر Carl W. Tiller[1] ، بأن هناك الكثير من الشواهد تشير إلى بدء تدهور العمل بهذا النظام ، وكان لا بد من توقع إقتراب ظهور فشله ، ويشير تايلر إلى هذه الشواهد بالآتي :

أ ـ بعد أن تبنت بعض الإدارات المركزية وحكومات بعض الولايات في أمريكا هـذا النظام تم لمكتب الموازنة العامة إصدار العديد من النشرات التي تضمنت التوجيهات والتعليمات الخاصة بتطبيق النظام وخاصة في عام 1968 ، إلا أن الإهتمام بمتابعة تنفيذه أخذ يتضاءل في السنوات التالية ، وذلك من خلال عدم التأكيد على هذه المتابعة في التعليمات التي صدرت في تلك السنوات ، فقد إستبعدت تعليمات إعداد الموازنة العامة الصادرة في 17 من يوليو 1969 جزءاً هاماً من جوانب هذا التطبيق ، وجاءت التعليمات اللاحقة لها بعدم الإشارة إلى النظام .

وتجنب التقرير السنوي المشترك الخاص بتحسين الإدارة المالية الصادر عام 1970 ذكـر عبارة P.P.B.S ، وإنما أكد على أهمية نظام تخطيط البرامج والتقييم كأداة من أدوات الإدارات في إتخاذ القرارات . إضافةً إلى ما تشير إليه الدلائل من عدم تطبيق هذا النظام في الكثير من الإدارات العامة في المستوى الحكومي .

ب ـ **تقارير رئاسة الجمهورية وموقعها من النظام** : بعد أن أكدت تقارير رئاسة الجمهورية الخاصة بالموازنة العامة على الأهمية الكبيرة لهذا النظام ، خاصة تلك التقارير التي قدمها الرئيس جونسون إلى الكونجرس ، والتي أشار بها إلى علاقة هذا النظام بتحسين الإدارة وجدولة أهداف التنمية وتطوير أساليب العمل المستخدمة في تحقيق هذه الأهداف . وعلى عكس ذلك فإن التقارير السنوية التي قدمت في عهد نيكسون لم تعط هذا النظام نفس الأهمية ، فأشار التقرير الأول للرئيس نيكسون إلى مجال التخطيط والبرامج وتقييمها ، ولم يتناول تقريراه الثاني والثالث شيئاً بخصوص نظام (P. P. B. S) .

2 ـ الأسباب المؤدية إلى فشل النظام :

لقد كتب الكثير من خبراء الإدارة والموازنة العامة عن موضوع فشل نظام التخطيط والبرامج والموازنة ، وكل منهم أبدى العديد من الأسباب ، وقد تم إختيار البعض من هذه الأسباب بالتوضيح التالي :

---

(1) ـ بحث سابق الإشارة إليه ، ص 53 بحوث المنظمة العربية للعلوم الإدارية رقم (25)
The Demise of P.P.B.S by Carl Tiller .

يرى كارل تايلر ، أن من الأسباب التي أدت إلى فشل تطبيق النظام هي :

ـ إنفصال السياسة المالية عن الواقع العملي ؛ فهناك فجوة بين النظام وهذه السياسة ، وذلك لإعتماد النظام على أبعاد الإقتصاد الجزئي وتجاهل أبعاد الإقتصاد الكلي بصفة عامة .

ـ عدم توافر قاعدة بيانات سليمة تغذي ما يحتاج إليه هذا النظام ، وخاصة من عمليات رياضية . وما يتطلبه أسلوب تطبيق النظام من تقديرات للمخرجات المتوقعة ونتائج البرامج المستقبلية بالنسبة لحجم محدود من المدخلات وتقدير كل من التكلفة والعائد .

ويؤكد **البعض، بصدد هذه النقطة،** فشل نظام المعلومات بتوفير الدراسات المطلوبة لمستلزمات تنفيذ الموازنة[1] .

ـ الفشل منذ البداية في أن يتكامل تطبيق هذا النظام مع العمليات المتبعة في إعداد الموازنة .

ـ إحتمال تحول النظام في حالة تغيير الحكومة إلى مجرد عبء سياسي أكثر من كونه رصيداً سياسياً إلى الحكومة الجديدة ، خاصة وأن الشخصيات المسؤولة عن تطبيق النظام في عهد الحكومة السابقة قد تركت مسرح الأحداث **والسلطة** ، مما جعل الحكومة الجديدة بدون تقييم جدي للنظام من قبل المسؤولين الجدد . ويستشهد تايلر حول درجة الإهتمام بالنظام في عهد الرئيس جونسون وعدم الإهتمام به في عهد الرئيس نيكسون .

ـ ويضيف تايلر إلى الإنتقادات الموجهة إلى هيكل النظام نفسه ، من أنه بالرغم من أن تعريف الـ (P.P.B.S) بدأ بإعلان أنه نظام فإنه سرعان ما تبين أن التركيز كان على الإستخدام المطرد للطرق والأساليب التحليلية لا على استخدام عناصر النظام ، لدرجة أن كثيرين من الذين يعملون في هذا المجال قاموا بإسقاط حرف (S)الدال على النظام من الرمز المعبر عنه وأصبح التعبير المستخدم له هو (P.P.B) .

أما ولدافسكي[2] «Wildavsky» فيقول بصدد فشل هذا النظام :

---

(1) - Elizabeth R. Drew «Hew with P.P.B.S»
Politics Programs and Budget , ed . James W. Davis «Englewood Cliffs . N J. Printice — Hall . Lne . 1969. PP 163» .

(2) ـ رفض نظام التخطيط والبرمجة والموازنة ـ مقالة في المجلة المالية ـ بغداد العدد الأول 1980 ـ ص 70 ، ترجمة **الآنسة** فاتن شاكر ، سابق الإشارة إليه .

إنه فشل في كل مكان وفي كل الأوقات ؛ حيث لم يحقق هذا النظام أينما عمل أياً من الأهداف التالية :

1 ـ تثبيت مبادىء معينة . 2 ـ التأثير على القرارات الحكومية . 3 ـ العمل وفقاً لمبادئه . وذلك بسبب عدم تمكن أحد من معرفة كيفية العمل به ، بالإضافة إلى عدم استطاعة وضعه في صيغ عملية .

ويرى ولفسون «De Woolfson» بأن نظام التخطيط والبرامج والموازنة يميل إلى النجاح عندما يتم تنفيذه واستخدامه في الأحوال التي تكون فيها عمليات اتخاذ القرارات تحليلية أو حسابية بطبيعتها . وبعكس ذلك فقد جابهت الوحدات الإدارية صعوبات في استخدام النظام المذكور لوضع الخطط الإستراتيجية وتطويرها ، وهي القرارات التي تتطلب درجة عالية من المسؤولية . وكتب بوتنر[1] (Botner) عام 1972 حول سبب فشل النظام وأرجعه إلى :

1ـ أن النظام يقتضي مسبقاً وجود إعداد مركزي لوضع القرارات التي قد تشكل خطراً على واضعيها .

2ـ لم يستطع النظام التغلغل في تحقيق البيروقراطية .

3ـ إهمال النظام للحقائق المالية .

4ـ عدم حساسية النظام تجاه المواقف التقليدية والعلاقات الإنسانية .

5ـ سريان القلق بشأن شيوع الوثائق التحليلية والقضاء على السرية الضرورية التي تحيط بالقرارات الداخلية .

وبالرغم مما ذكرت من أسباب تعثر أو فشل تطبيق النظام بالشكل والمواصفات التي نادى بها معارضوه ، فإن الكثير من الكتاب يرون وجوب الإستفادة من بعض المجهودات التي بذلت في تطبيقه ، خاصة فيما يتعلق بالنظر إلى إعداد الموازنة على أساس خطة متعددة السنوات ، وبطرق الدراسات الخاصة بتوقعات نتائج أهداف الموازنة ، وأساليب إستخدام الفنون والوسائل الإحصائية المتطورة ، ولا سيما مختلف أنواع التحليل المستخدمة في إعداد الموازنة .

---

(1) ـ رفض نظام التخطيط والبرمجة والموازنة ـ المجلة المالية ـ بغداد ص 71 سابق الإشارة إليه .

موازنة الأساس الصفري

zero — base budgeting

أولاً ـ تطبيق الموازنة الصفرية:

لقد أثير في السنوات العشر الأخيرة في الولايات الأمريكية المتحدة نظام جديد لتحديث الموازنة أطلق عليه نظام موازنة الأساس الصفري خاصة بعد فشل العمل بنظام التخطيط والبرامج والموازنة، كما مر بنا ذلك في الفصل السابق، إلا أن هذا النظام لم يشع استعماله خارج بعض الولايات الأمريكية وكانت ولاية جورجيا أول ولاية طبقت النظام الصفري عندما كان كارتر رئيساً للولاية عام 1973. ولم يكتب عن هذا النوع من الموازنة من حيث أسلوبه وتطبيقاته ألا النزر السير، وفي حدود ضيقة في بعض المجلات العلمية أو بحوث دراسية خاصة، لذا فقد وجدت نفسي أمام مهمة صعبة في محاولة توضيح أبعاد هذه الموازنة وإبداء الرأي فيها، فاستعنت بالخبرة التي مارستها من خلال ما ساهمت به في مجال تخطيط الموازنة العامة والكتابة عنها، وبما اطلعت عليه من مناقشات وآراء بين الأخوان الخبراء العرب حول الإتجاهات الحديثة لأنظمة الموازنات، كما اعتمدت في جوانب كثيرة من هذا البحث على الدراسة التي قدمها الدكتور نعيم دهمش حول الموازنة الصفرية وخاصة عما أورده بيتر بير Pyhrr في كتابه الذي ظهر لأول مرة سنة 1973 بخصوص هذه الموازنة[1].

وتشير الدراسات المنشورة حول الموازنة الصفرية إلى أن أول تطبيق لها كان في شركة تكساس انستر ومنتس عام 1970، ثم في شركات صناعية أخرى، ثم طبقت على مستوى ولاية جورجيا الأمريكية عام 1973 عندما كان كارتر رئيساً لهذه الولاية. وعندما أصبح كارتر رئيساً للولايات المتحدة شجع على تطبيقها في باقي الولايات الأمريكية. لذلك فقد ارتبط مدلول الموازنة الصفرية بالرئيس كارتر كما هو الحال بالنسبة لباقي الإتجاهات الحديثة الأخرى للموازنة والتي ارتبط مدلولها برؤساء الولايات الأمريكية السابقين

---

(1) ـ الموازنة الصفرية ـ الدكتور نعيم حسني دهمش ـ بحوث المنظمة العربية للعلوم الإدارية رقم 253

للرئيس كارتر ، مع العلم بأن كلاً من نظام موازنة البرامج والأداء أو نظام التخطيط والبرامج والموازنة قد شمل تطبيقهما الموازنة الإتحادية ، أما الموازنة الصفرية فقد طبقت على بعض الولايات أولها جورجيا إذ أن الولايات تختار بنفسها أسلوباً وطرقاً معينة للموازنة ، فقد تنبت مدينة سان ديكو مثلاً نظاماً جديداً لموازنتها أطلقت عليه نظام موازنة البرامج وتحليل الموازنة باعتبار أن ذلك يؤدي إلى تنمية كفاءة التكلفة ومؤثراتها ويمتاز بأبعاد تخطيطية تخدم الولاية والحكومة المحلية ، ويقول حاكم مدينة «سان ديكو» إنه سعيد تماماً من تطبيق هذا النظام في ولايته «سان ديكو» ، ويعتقد أن تطبيق هذا النظام قد وفر الملايين من الدولارات سنوياً في موازنة الولاية كما أتاح للمواطنين فرصة لتفهم الموازنة بكل يسر والإطلاع على مجرى النفقات الحكومية[1] .

ثانياً- بعض الخلفيات عن المفهوم الصفري لإعداد الموازنة:

ليس هناك وقائع معينة يمكن بموجبها تثبيت البدء في التفكير أو الاعتماد على المفهوم الصفري لإعداد الموازنة ، فمن التسلسل التاريخي لإعداد الموازنة العامة في فرنسا مثلاً وبعض الدول الأخرى ، نجد أن مشروع الموازنة كان يقدم إلى البرلمان للمصادقة عليه ، مدرجاً فيه الإعتمادات التي تم إقرارها في موازنة السنة السابقة ، أي اعتمادات آخر موازنة مصادق عليها من قبل البرلمان ، ثم في حقل آخر يطلب رصد مبالغ اعتمادات إضافية ، أو تقليص للإعتمادات السابقة ، وعندها يقوم البرلمان بدراسة الإعتمادات التعديلية للإعتمادات المصادق عليها للسنة السابقة لمشروع الموازنة الجديد ، وعند مصادقته تكون نتيجة الإضافات أو التخفيضات للإعتمادات السابقة تمثل اعتمادات موازنة السنة القادمة . وقد سبق للبرلمان أن اعترض على هذا الأسلوب من العرض وطلب إلى الحكومة تقديم الإعتمادات المقترح رصدها لموازنة السنة القادمة بصورة كاملة دون ربطها أو اعتمادها على السنة السابقة وإن لم يكن لذلك التوجيه علاقة بالمفهوم الصفري في ذلك الحين ، إلا أنه يمكن أن يكون واحداً من الإعتبارات التي حركت رأي الخبراء إلى إتجاه الصفري في إعداد الموازنة ، فمثلاً أثير موضوع المفهوم الصفري في مؤتمر خبراء الموازنة حول الجوانب الفنية لإعداد الموازنة الذي عقدته هيئة الأمم المتحدة في مدينة باريس عام 1965 ، ثم نوقش هذا المفهوم من قبل المؤتمر الثاني الذي عقدته هيئة الأمم في الدنيمارك عام 1967 وذلك من خلال مناقشة إحدى فقرات جدول أعماله في موضوع كفاءة الإنفاق العام للدولة وطرق استعمال الوسائل التحليلية للمدخلات والمخرجات ، واقترح المؤتمر إضافة إلى طرق التحليل المتعلقة بتأمين كفاءة الإنفاق الحكومي ، إمكانية تبني مفهوم الموازنة الصفرية (أي الموازنة التي تبدأ من الصفر) وذلك بالنسبة لتأمين كفاءة نفقات الخدمات الجارية . وهذا يتطلب افتراض عدم وجود أية خدمة

---

(1) - Budgets An Analytical and Procedural Handbook for Government and Non profit organizations . by Michael Babunakis , 1976 .

أو نفقة ملتزم بها سابقاً والأخذ بالإعتبار الحد الأدنى للتكلفة وأكثر الطرق فاعلية للحصول على مجموعة معينة من المخرجات (الخدمات) . كما يتطلب ذلك وضع الإطار الذي يمكن بموجبه تقييم فاعلية النفقات الجارية المعتمدة وفقاً لهذه الإعتبارات، ويرى المؤتمر وجوب اعتبار مثل هذه الطريقة جزءاً من الوظائف التي تمارسها دائرة الموازنة، أو أن تتم ممارستها من قبل لجان أو هيئات تعينها الحكومة، وذلك بغرض مراجعة وتقييم نفقات البرامج النوعية الحكومية[1] .

ثالثاً ـ معنى الأساس الصفري للموازنة :

تفهم الموازنة في أنظمتها المختلفة التقليدية منها أو الحديثة على آنها عملية سنوية متكاملة في مراحلها المختلفة، تتكامل مع عملياتها السنوية الأخرى في إطار حركة النشاط الإقتصادي العام ، وتمتد فعاليتها من ماضيها عبر حاضرها إلى مستقبلها . ويعتمد إعداد الموازنة في كثير من الأحيان ، ولا أقول في جمعها، على المعلومات والبيانات التاريخية لمسيرة النفقات والإيرادات في السنوات السابقة. هناك طرق عديدة تستخدم للإستفادة من هذه المعلومات والبيانات عند وضع وإعداد مشروع الموازنة للسنة القادمة ، كما أشير إلى هذه الطرق في الفصل الثالث من القسم الثالث من هذا الكتاب.

أما مفهوم الأساس الصفري لموازنة فقد أكد على عدم الإعتماد على مسيرة الموازنة في السنة أو السنوات السابقة لإعدادها ، ويفترض هذا المفهوم أن يتم الإنطلاق من قاعدة صفرية في عملية إعداد الموازنة ، أي أن يبدأ الإعداد للموازنة من جديد دون النظر إلى ما كان قائماً في الموازنة السابقة وعدم الإعتماد على ما ورد فيها من تقديرات للإعتمادات المخصصة في تلك الموازنة . كما يستلزم هذا المفهوم إعادة دراسة وتقييم البرامج والمشروعات والأنشطة التي كانت قائمة في الموازنة السابقة مجدداً ، للنظر في أمر إعادة اعتبارها أو تعديلها أو عدم الأخذ بها في الموازنة القادمة. ويرى بعض مؤيدي المفهوم الصفري أن تطبيق القاعدة الصفرية ينصرف إلى عملية التخطيط إذ أن هذه العملية أكثر شمولاً من عملية الموازنة حيث تتحدد بموجبها الأهداف التي تتضمنها أبعاد السياسة التي تتبناها الإدارة ، ومن خلال هذه الأهداف تتحدد البرامج التي تؤدي إلى تحقيق هذه الأهداف ، وتتولى الموازنة التحليل التفصيلي لعملية هذه البرامج وأنشطتها واستيعابها في الموازنة وتحديد تكاليف أدائها على أحسن وجه وبأقل التكاليف . وفي هذا المجال يقول السيد بول ستونش (paul stonich) «إن شركة تكساس انستمر ومنس هي

---

(1) - Roport of the Second United Nations Interregional Workshop on Problems of Budget Policy and Management in developing countries Denmark 4 - 15 Sep. 1967. P. 35 .

ترجمة السيد فهمي محمود شكري ـ مشاكل سياسية وإدارة الموازنة في الدول النامية ، بحوث المنظمة العربية للعلوم الإدارية رقم 47 سنة 1978

أول شركة طبقت التخطيط على الأساس الصفري ، وذلك في بداية السبعينات ومنذ ذلك التاريخ إزداد التعمق في معرفة هذا الأسلوب الإداري »[1] .

رابعاً ـ مرتكزات عملية الموازنة الصفرية :

ترتكز عملية الموازنة الصفرية على ركيزتين أساسيتين:

الركيزة الأولى: دراسات الوصف والتحليل (رزم القرارات)

ويتم على أساس هذه الركيزة إعداد الدراسات المفصلة للأموال المطلوب تخصيصها للإنفاق على البرامج والمشروعات والأنشطة ، سواء التي كانت قائمة منها أو الجديدة المقترحة وتشتمل هذه الدراسات على رزم (مجموعة الرزم) تمثل كل رزمة منها دراسة عن برنامج أو مشروع أو نشاط متضمنة كل ما يتعلق بتحليلات وافية عن النفقات وأغراضها والنتائج المطلوب تحققها مع تحديد طرق العمل المختلفة للأداء ومقاييس الأداء التي اعتمدتها الدراسة في حساب التكاليف كما تبين الأسباب التي تدعم تبرير تنفيذ العمل والنتائج التي من المتوقع أن تحصل في حالة عدم تنفيذ ذلك العمل المقترح . كما توضح الدراسات الطرق الأخرى البديلة التي تستهدف تنفيذ نفس الغرض إلا أنها استبعدت بيان أسباب هذا الإستبعاد . وعلى هذا الأساس فإن في هذه المرحلة يتم تحضير الدراسات للعمليات المختارة والمطلوب النظر في إصدار القرارات بشأنها لتضمينها في عملية وضع الموازنة القادمة .

الركيزة الثانية: تقييم وترتيب أولويات الدراسات (الرزم):

ويتم على أساس هذه الركيزة وضع الدراسات (رزم القرارات) بموجب ترتيب خاص ، وذلك بحسب أهمية البرامج والمشروعات والأنشطة وأولوياتها ، ويشتمل هذا الترتيب كذلك على البرامج والمشروعات التي كانت قائمة وشملتها الدراسات في المرحلة الأولى .

وعلى أساس هذا الترتيب يتم اختيار البرامج والمشروعات والأنشطة وإقرارها للإيفاء بالأهداف المطلوب تحقيقها ، ويتم تضمينها في الموازنة مع تخصيص الإعتمادات اللازمة لها.

وتفسر الخطوات التي يتم اتباعها في عملية إعداد الموازنة الصفرية وفقاً لتسلسلها الإجرائي بالآتي :

---

(1) - Paul J. Stonich «Zero - Base Planning - Amanagement . Tool» ; Managerial Planning , August 1976 .

مقتبس من بحث الموازنة الصفرية ـ الدكتور نعيم دهمش ص 130 بحث سبق الإشارة إليه .

1 ـ تشخيص وتحديد الوظائف والبرامج والمشروعات التي تحقق أغراض هذه الوظائف والتي يتم على أساسها إعداد الدراسات لمجموعة رزم ليتم اتخاذ القرارات بشأنها. وتشمل هذه الدراسات كذلك البرامج والمشروعات القائمة فعلاً والتي استمر العمل بها من السنة أو السنوات الماضية.

2 ـ إرساء وتعيين مؤشرات حدود العمل المناسبة ، وتحديد مقاييس أداء وتقييم العمل المتوقع إنجازه.

3 ـ البحث عن بدائل الطرق والأساليب المختلفة التي يمكن استخدامها في إنجاز الأعمال وتقييمها واختيار أفضل هذه الطرق.

4 ـ وضع تصنيف وترتيب رزم القرارات (الدراسات) وفقاً لأهميتها النسبية لتهيئتها لغرض اتخاذ القرارات المناسبة بشأنها.

5 ـ إقرار البرامج والمشروعات التي يتم اختيارها وفقاً لأولوياتها ، وأهميتها في تحقيق الأهداف الرئيسية وتضمنها في الموازنة مع تحديد موارد التمويل لها.

خامساً ـ هل الموازنة الصفرية نظام متكامل جديد للموازنة:

يتضح من دراسة أبعاد الموازنة الصفرية وما كتب عنها ، أنها لم تتكامل لتصبح نظاماً جديداً وبديلاً لأنظمة الموازنة الحكومية ، لا من حيث هيكلها التنظيمي ولا من حيث توفر تبويبات معينة خاصة بها ، كما هو الحال في أنظمة موازنة البنود (الموازنة التقليدية) أو أنظمة موازنة البرامج. ذلك لأن التأكيد على هذا النمط من الموازنة قد انصرف أساساً إلى مفهوم جديد لوسائل وطرق إعداد الموازنة وفقاً لقاعدة صفرية ، أي أن التركيز يصبح على عملية التحضير والإعداد للموازنة دون الأخذ بالإعتبار النفقات السابقة والتي قدرت أو نفذت في الموازنة السابقة أو ماقبلها،وذلك على افتراض أن كل عمل أو خدمة أو إنتاج ما يعتبر جديداً حتى لو كان قائماً قبل إعداد الموازنة. ولهذا يتطلب إجراء دراسة تحليلية وتقييم كامل لكل البرامج والمشروعات والأنشطة السابقة وتحديد موقعها من الأداء أو التوقعات التي ستؤدى عند الإستمرار بها.

لقد اعتبرت القاعدة الصفرية للموازنة أساساً يطبق على المؤسسات الصناعية ، كما تم ذلك في العديد من هذه المؤسسات في الولايات المتحدة . إلا أن السؤال الذي يثار هل بالإمكان تطبيق هذه القاعدة وهي الإنطلاق من الصفر عند إعداد الموازنة في عملية إعداد الموازنة الحكومية ، أو أنها قاعدة يمكن الإستفادة منها في بعض مجالات التطبيق على المشروعات والأنشطة الحكومية التي تتضمنها الموازنة العامة ؟ وبهذا الصدد يقول الأستاذ (بهير) من جملة ما يقول بخصوص الموازنة الصفرية من أنها تقوي وتدعم نظام التخطيط والبرامج والموازنة، ويضيف بأن بالإمكان دمج كل من الموازنة الصفرية وموازنة التخطيط والبرامج في عملية تنسيق تغير مفهوم موازنة التخطيط والبرامج إلى

مفهوم الموازنة الصفرية[1]، ومهما كان الأستاذ (بهير) فإن من الواضح أن الموازنة الصفرية تهتم بعملية تحضير الموازنة وبكل ما يتعلق بهذه العملية من تشخيص وتحليل وبيانات وتقييم. والرأي عندي أنه يمكن استخدام أسلوب الموازنة الصفرية أيضاً باعتباره إحدى الوسائل العلمية الحديثة التي تشير إلى رفض الإستمرار الذاتي لبعض الإعتمادات القائمة وفقاً لمسيرتها التاريخية وذلك بالنسبة للموازنة التقليدية (موازنة البنود). تلك الإعتمادات ذات الطبيعة الخاصة التي يمكن إخضاعها لدراسة الجدوى واستهداف ما تحققه من أغراض وإعادة رصد مبالغها وفقاً لنتائج هذه الدراسة[2] كالاعتمادات المخصصة للأثاث والتجهيزات في الموازنة الحكومية أو الإعتمادات المخصصة لتقديم خدمات معينة كإصدار الهويات الشخصية أو جوازات السفر أو تقديم خدمات اجتماعية ورعاية خاصة. فكل هذه الخدمات يمكن دراستها مجدداً في كل بداية سنة كأنها خدمات جديدة وإعادة تقييمها وتحديد مستلزمات تكاليف إنجازها. إلا أن هناك اعتمادات لا يمكن إخضاعها لمبدأ الأساس الصفري نظراً لتوفر صفة الإستمرارية فيها وترابطها الزمني، كالإعتمادات التي ترصد للإيفاء بتنفيذ العقود القانونية كالإيجارات والعقود الملتزم بها قانوناً للتنفيذ على فترة تزيد على السنة الواحدة.

كما أن هناك اعتمادات ليس من الجدوى إعادة دراسة بياناتها سنوياً اما لضآلة مبالغها، أو لمسيرة الصرف النمطي عليها، كاعتمادات أجور الماء والكهرباء والبريد الخ.. كما يمكن تطبيق الأسلوب الصفري في إعداد الموازنة، وذلك بشكل دوري في فترات زمنية معينة كل أربع أو خمس سنوات لتحديث مسيرة الموازنة والتأكد من أن النفقات المخصصة فيها من السنوات السابقة قد حققت أغراضها.

سادساً ـ الملامح الرئيسية للموازنة الصفرية:

1 ـ إنها تعتمد كغيرها من الاتجاهات الحديثة لأنظمة الموازنة على مدخل التخطيط المبرمج، ويكون هيكلها التبويبي على أساس البرامج والمشروعات والأنشطة.

2 ـ إعتمادها على طرق التحليل الإقتصادي، وتحليل التكلفة والعائد، وعلى الكثير من البيانات والمعلومات الإحصائية في دراسة هذا التحليل.

3 ـ رفضها للمسيرة التاريخية للنفقات المعتمدة أو المنفذة في السنة أو السنوات السابقة، وإعادة دراسة كفاءة الإنفاق عند كل عملية لإعداد الموازنة المقبلة. وهذا هو حجر

(1) - Peter A. Pyhrr, Zero - Base Budgeting, New york 1973, PP 132

(أنظر بحث الموازنة الصفرية للدكتور نعيم دهمش ص 76 بحث سبق الإشارة إليه)

(2) ـ مفاهيم وآراء حول أساليب وطرق عملية تحضير الموازنة العامة للدولة، إعداد السيد فهمي محمود شكري، سابق الإشارة إليه.

الزاوية في هذه الموازنة ، ولذلك فقد سميت بالموازنة الصفرية لأن إعدادها ينطلق من قاعدة الصفر .

4 ـ تؤكد على الأسلوب الإجرائي في دراسة بدائل طرق تنفيذ العمل وتطويرها لتحقيق أهداف الإدارة ، فيتضح من خلال بدائل طرق العمل ، إن كان عملاً معيناً سيتم ضمن نفس البرنامج أو ضمن برنامج آخر ، أو أن يتم تنفيذه يدوياً أو بالوسائل التكنولوجية المتقدمة ، أو أن عملاً معيناً يتطلب القيام به من خارج الإدارة وهكذا .

5 ـ إهتمامها بالإقتصاد الجزئي ، وذلك لاهتمامها بالنظرة التفصيلية في التخطيط الكمي . إلا أن هذه النظرة تتم على مستوى الإدارة المسؤولة عن الموازنة ذات العلاقة ، ويرجع سبب ذلك إلى أن نشوء هذه الموازنة ومجال تطبيقها قد جرى في المؤسسات الصناعية .

6 ـ تجعل من المدراء والمسؤولين عن الإدارة أن يتفاعلوا تفاعلاً مباشراً في تخطيط العمل وتقييم الدراسات الخاصة بالبرامج والمشروعات وفي تقديم مقترحات الأولويات وبدائل طرق العمل .

7 ـ تؤكد عملية الموازنة على مبدأ اختيار الأولويات بحسب أهميتها في تنفيذ البرامج والمشروعات في إطار البدائل المدروسة والمطروحة على متخذ القرار ، لاتخاذ القرار المناسب بشأنها لتحقيق الأهداف المطلوبة .

القسم السادس

الاتجاهات الحديثة
في إعداد وتنظيم موازنات الدول العربية
وفكرة موازنة الظل

دوافع تحديث الموازنة العامة وفكرة موازنة الظل

أولاً ـ تحديث الموازنة العامة في الدول النامية :

لقد لاحظنا في القسم السابق ان الاتجاه في تحديث وتطوير الموازنة العامة في معظم الدول المتقدمة ، قد بدأ في النصف الثاني من هذا القرن ، سواء من حيث أساليب ومعايير طرق إعداد الموازنة ، أو من حيث الهياكل التنظيمية والتبويبية للموازنة . ومنذ ذلك الحين وابتداءً من عقد الستين ، أخذت الأقسام المختصة في هيئة الأمم وخبراؤها، تدعو الدول النامية إلى تحديث موازناتها ، وقامت المنظمة الدولية بعقد سلسلة من المؤتمرات والندوات حول هذا الموضوع ، وأصدرت العديد من الدراسات والأدلة ، بغرض تحريك اهتمام هذه الدول بأهمية التحديث ، وطرحت خلال هذه السنوات العديد من الإختيارات والبدائل حول تطوير وتحديث الموازنة العامة . واتجهت معظم هذه الطروحات وأدلة تحديث الموازنة العامة في الدول النامية ، إلى تبني نظام موازنة البرامج ، أو موازنة البرامج والأداء . وتنوعت هذه التوصيات بالنسبة للطرق المقترح إتباعها بشأن هذا التحديث . فبعضها اقترح التحديث الجذري ، وذلك بإحلال نظام موازنة البرامج والأداء محل موازنة البنود ، على مستوى الجهاز الحكومي في وقت واحد ، والبعض الآخر من المقترحات أوصى بأن يتم اختيار إدارات حكومية عامة ، كنماذج تطبيقية للتحديث ، وبعد التأكد من فاعلية هذا التطبيق ، يتم التطبيق على الإدارات العامة الأخرى وهكذا . أما البديل الآخر للتحديث فهو تطبيق التحديث على إدارة عامة واحدة في كل وزارة ، ثم يتم تعميم التطبيق على الوحدات العامة الأخرى في الوزارة نفسها ، بعد نجاح هذا التطبيق التجريبي .

ثانياً ـ تحديث الموازنة العامة في الدول العربية :

إضافةً إلى ما قامت به المنظمة الدولية من تشجيع وتدعيم لتحديث الموازنة العامة في الدول النامية ، قامت جامعة الدول العربية هي الأخرى من جانبها بنفس هذا

الإهتمام[1] ، ففي المراحل الأولى كان الإهتمام قد انصرف إلى تدعيم طرق وأساليب إعداد موازنة البنود ، ومنذ السبعينات اتجه الإهتمام إلى تدعيم تحديث نظام الموازنة . فقد بحث موضوع إعداد وتحضير اعتمادات الموازنة في المؤتمر السنوي الأول للعلوم الإدارية ، الذي عقدته الجامعة العربية عام 1957 ، وبحث موضوع التبويب والتنفيذ والرقابة المالية في المؤتمر السنوي الثاني للعلوم الإدارية عام 1960 ، وبحث موضوع وضع ضوابط واضحة للتقريب بين الموازنات المستقلة والموازنات الملحقة ، في المؤتمر السنوي الثالث للعلوم الإدارية عام 1965 ، وبحث موضوع النظام المالي وتبويب الموازنة والإدارة المالية الحكومية ، في المؤتمر السنوي الرابع للعلوم الإدارية عام 1967 ، وبحث موضوع إعداد الموازنة وتبويبها ، في المؤتمر العربي الخامس للعلوم الإدارية عام 1969 . وبعد أن تم إنشاء المنظمة العربية للعلوم الإدارية في إطار جامعة الدول العربية ، تولت المنظمة مهام تدعيم وتطوير الموازنة العامة في الدول العربية ، فعقدت المؤتمر الأول لخبراء الموازنة عام 1970 ، والمؤتمر السادس للعلوم الإدارية عام 1972 ، الذي أقر فيه النظام المالي الموحد للدول العربية . ثم أخذت المنظمة في عقد ندوات علمية متخصصة لخبراء الموازنة لغرض تدعيم وتطوير وتحديث الموازنة . ففي عام 1979 تم عقد ندوة حول الاتجاهات الحديثة للموازنة ، وفي عام 1980 تم عقد ندوة لاقرار النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية ، وفي عام 1980 - أيضاً - تم عقد ندوة لبحث علاقة الموازنة العامة بخطط التنمية الإقتصادية ، وفي عام 1981 تم عقد ندوة لبحث وإقرار موازنة الظل كأسلوب مستحدث لتطوير الموازنة العامة للدول العربية وتدعيم طرق إعدادها .

ثالثاً - تطبيقات تحديث الموازنة العامة في الدول العربية :

لقد بذلت الدول العربية مساعيها في تطوير الموازنة العامة ، وذلك بتحسين طرق التبويب الإداري ، وبحسب بنود الصرف ، كما قام البعض من هذه الدول بإضافة بيانات إحصائية عن التبويبات الوظيفية والإقتصادية لنفقات الموازنة . وقامت بعض الدول - أيضاً - بإدخال تحسينات معينة على أنظمتها المحاسبية . إلا أن أياً من هذه الدول لم تصل في تحسيناتها المتعلقة بالموازنة إلى تبنيها أياً من الإتجاهات الحديثة للموازنة ، تلك الإتجاهات التي تم بحثها في القسم الخامس من هذا الكتاب . هذا بالرغم من المحاولة التي قام بها بعض من هذه الدول في إدخال موازنة البرامج والأداء في بلادها ، عن طريق تطبيق هذه الموازنة بصورة تدزيجية في بعض الوزارات أو الإدارات العامة ، إلا أن هذه المحاولات لم تسفر عن نتائج ملموسة أو تعميم رسمي في هذه الدول حتى يومنا هذا . ومع هذا فإن تطبيقات البرمجة قد أخذت نصيباً ملحوظاً في

(1) - دليل المنظمة العربية للعلوم الإدارية ونشاطاتها في عشر سنوات - منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، عام 1979 ، عرض فهمي محمود شكري .

مجالات الأعمال الحكومية ، ومشروعاتها الإقتصادية في إطار خطط التنمية ، سواء كانت خططاً في موازنة مستقلة عن الموازنة العامة ، أو ضمنها .

ومن أهم الأسباب التي تحول دون إمكانية التطوير المباشر والسريع في نظام الموازنة ، سواء كان ذلك في التطوير الكلي والتحديث لنظام الموازنة ، أو في تطوير مجالات عملية تحضير الموازنة وإعدادها ، يرجع إلى ما اكتسبته الموازنة التقليدية من رسوخ وثبات ، سواء في مستويات إدارات إعدادها حتى عرضها على السلطة التشريعية ، أو في مراحل مناقشتها عند تشريعها حتى إقرار قانونها . هذا إضافة إلى وجود بعض العقبات الفنية والتنظيمية التي تؤدي إلى صعوبة الأخذ بالأساليب والإتجاهات الحديثة لإعداد الموازنة العامة ، كما أشار إليها الخبراء خلال مناقشاتهم في ندواتهم العلمية ، ويمكن تلخيص هذه الصعاب والمشاكل بالآتي :

- عدم وجود نظام محاسبي متطور ومتناسب لتطبيق الإتجاهات الحديثة للموازنة .

- عدم التناسق والملاءمة في بعض التنظيمات الإدارية في الأجهزة الحكومية مع متطلبات تطبيق الإتجاهات الحديثة للموازنة .

- ندرة الخبراء وعدم توافر الكفاءات اللازمة من الموظفين لتطبيق التحديث في الإدارات الحكومية المختلفة .

- غياب الوعي الكافي بين مختلف الإدارات الحكومية بأهمية الموازنة وضرورة تحديثها ، مما أضعف التعاون بين هذه الإدارات وجهاز إعداد الموازنة العامة .

- بطء أو قصور تطور الوسائل العلمية والتكنولوجيا في الأجهزة الحكومية ، والتي من شأنها أن توفر وتسهل سبل استخدام وتطوير أنظمة الموازنة الحديثة .

- تمسك السلطة التشريعية بصلاحياتها في مراقبة السلطة التنفيذية ، ومناقشة الموازنة العامة ، وإقرارها بنداً بنداً وفقاً لنص في الدستور ، كما هو حاصل في الكثير من الدول العربية .

لقد أدت الأسباب المختلفة التي أشرت إليها فيما تقدم إلى عدم إجماع الرأي بين خبراء الموازنة للدعوة ، أو الإصرار إلى التغير الجذري لنظام الموازنة العامة وأساليب إعدادها . إلاّ أن مثل هذا الإجماع في الرأي قد انصرف إلى تدعيم تطوير أساليب وطرق العمل وإجراءات الإعداد في ظل المفاهيم الحديثة للتخطيط والتنظيم والإدارة ، والدعوة إلى جعل الموازنة العامة بالمستوى الذي يؤهلها لتحقيق أغراض وظائف متعددة في الرقابة والتخطيط والتنظيم والإدارة ، وبالتالي في التنمية القومية . ومن هنا ، فقد كانت إحدى فقرات توصيات ندوة الإتجاهات الحديثة للموازنة في الدول العربية 1979 تنص على الطلب إلى المنظمة العربية للعلوم الإدارية بوضع نماذج تطبيقية للموازنة في إطار الأساليب الحديثة .

رابعاً - فكرة موازنة الظل في تحديث الموازنة:

لقد نشأت فكرة موازنة الظل لدى المؤلف نتيجة لمشاركاته المتعددة في لجان خبراء الموازنة العامة للدول النامية[1] والدول العربية[2] في موضوعات مشاكل الموازنة العامة وأساليب وطرق تطويرها ، وإطلاعه على تطور الموازنات العامة في الدول الأجنبية والعربية ، وممارساته التطبيقية في تخطيط الموازنة العامة[3] ، وبعد أن لاحظ المؤلف أن جهود خبراء الهيئات الدولية والعربية ومنذ السبعينات، التي بذلت في تطوير الموازنة العامة في إطار الإتجاهات الحديثة لم تلق الإستجابة التامة في التطبيق ، وذلك للصعوبات والمشاكل التي اعترضت هذا التطوير ، كما هو موضح فيما سبق بحثه . فمن هنا كان رأي المؤلف إيجاد حل وسط يتلاءم مع البيئة العربية وظروفها من جوانبها المختلفة ، كما يتلاءم مثل هذا الحل مع تحديث وسائل طرق تحضير الموازنة وإعدادها .

وجاء هذا الرأي في بحثه بعنوان «مفاهيم وآراء حول أساليب وطرق عملية تحضير الموازنة» ، المقدم إلى ندوة الإتجاهات الحديثة لإعداد الموازنة العامة في الدول العربية سنة 1979[4] ، وذلك «أن يتم تبني برمجة الموازنة بما تحتويه من ترشيد الإختيارات للإنفاق على شكل برامج ومشروعات ، تحددها سلفاً الأجهزة التنفيذية ، ويتم إعدادها خارج نظام الموازنة المعمول بها حالياً في الدول العربية (موازنة البنود) ، بعد إيجاد نوع من الربط بين نتائجها وهيكل تبويب إعتمادات الموازنة من جهة ، كما يتم في الوقت نفسه الربط بين هذه البرامج والهيكل التنظيمي للأجهزة القائمة على التنفيذ من جهة أخرى . وذلك لكي تكون هذه البرامج والمشروعات وثيقة معتمدة تستند إليها المناقشات عند تحديد إعتمادات بنود الموازنة . وعلى هذا الأساس يكون أسلوب تطبيق هذا النظام خلفية مستحدثة ، وسنداً لتدعيم إعداد الموازنة الحالية ، كي تقوم بتحقيق أهدافها بفاعلية وكفاءة» . وإن تطوير إعداد الموازنة إلى أسلوب البرمجة يؤدي إلى إضافة الوظيفة التخطيطية للموازنة ، إضافة إلى وظائفها التقليدية الأخرى ، وهذا يعني تدعيم

---

(1) - سبق لمؤلف هذا الكتـاب أن إنتدب خبيراً في الندوة العلمية لهيئة الأمم المنعقدة في الجامعة الأمريكية في بيروت ، صيف عام 1965 ، عن مشاكل الموازنة العامة .

- وانتدب خبيراً في الندوة العلمية ، لهيئة الأمم ، المنعقدة في الدانيمارك ، صيف عام 1967 . عن مشاكل الموازنة العامة في الدول النامية .

(2) - وانتدب خبيراً عن وزارة المالية في لجنة خبراء الموازنة العامة ، التي عقدت إجتماعاتها في الجامعة العربية في القاهرة عام 1972

(3) - عمل المؤلف مديراً للتخطيط والبحوث في مديرية الميزانية العامة بوزارة المالية العراقية من عام 1964 حتى عام 1972

(4) - شارك المؤلف في هذه الندوة كخبير منتدب عن المنظمة العربية للعلوم الإدارية حيث قدم بحثه المشار إليه كما نشر للمؤلف بحث مماثل في المجلة المالية **العدد الأول** 1979 ص 11 ، التي تصدرها وزارة المالية العراقية .

وظيفة الموازنة الإقتصادية للتكامل مع وظائف التخطيط القومي للتنمية، والإنتقال بالموازنة من مبدأ التخصيصات السنوية التي تبنى على أساس البنود في إطار تحديد أغراض الصرف، إلى مبدأ بناء التخصيصات على أساس البرامج التي على أساسها يتم إتخاذ القرارات المتعلقة بتجنيد موارد الحكومة وتوزيعها للإنفاق على الأهداف العامة للدولة. ومن هنا فقد تبلورت عند المؤلف فكرته المشار إليها فيما تقدم، والتي طرحها في بحثه «النظرة المستقبلية لتكامل الموازنة العامة والخطط القومية للتنمية»، المقدم إلى الندوة العلمية لعلاقة الموازنة العامة بخطط التنمية القومية[1]، وتركزت هذه الفكرة حول تطوير وتحديث الموازنة العامة للدولة، عن طريق تطوير أسلوب التحضير والإعداد للموازنة، واعتباره أسلوباً في إطار مبرمج وموازنة إضافية للموازنة التقليدية، وقد أطلق المؤلف على هذه الموازنة الإضافية ـ مجتهداً ـ اسم موازنة الظل. وقد اختار المؤلف هذا الاسم باعتبار أن هذه الموازنة تسير في ظل الموازنة الرسمية «موازنة البنود» بشكل متواز، بحيث يمكن النظر من خلال بنود الموازنة الرسمية إلى البرامج والمشروعات ومختلف الأنشطة، التي سيتم صرف المبالغ المعتمدة في هذه البنود عليها، ومن الناحية الأخرى، فان مفهوم الظل في هذا المقترح، هو أن نمط الأسلوب المبرمج سيبقى سائراً في ظل الموازنة الرسمية (موازنة البنود) حتى تكتمل صورته وأسلوب إعداده في ذهن المسؤولين والعاملين في الموازنة خلال سنوات العمل به حتى استيعابه بشكل متكامل، وإحلاله محل موازنة البنود، أي قلب نظام الموازنة الرسمية من موازنة البنود إلى موازنة البرامج. وقد جاء ضمن توصيات الندوة العلمية لعلاقة الموازنة والخطط القومية للتنمية، «الطلب إلى المنظمة العربية للعلوم الإدارية، بأن تقوم بإعداد نموذج لموازنة الظل، يمكن أن تتخذ مرشداً للدولة التي ترغب في تطبيق مثل هذا النظام». وقام مؤلف هذا الكتاب بتقديم بحثه حول موازنة الظل، إعداد موازنة البرامج في ظل موازنة البنود، كدراسة تطبيقية، إلى ندوة موازنة الظل التي عقدتها المنظمة العربية لخبراء الموازنة العامة في الدول العربية؛ حيث تم مناقشة هذا البحث وإقراره في هذه الندوة والإيصاء بنشره[2].

خامساً: مفهوم موازنة الظل ونتائج تطبيقه:

يمكنني تعريف موازنة الظل: بأنها تلك الموازنة التي تعد وتنظم خارج هيكل الموازنة الرسمية (موازنة البنود) وبرفقتها بشكل متـوازمبنـي إعدادها على أساس

---

(1) ـ تم نشر هذا البحث من قبل المنظمة العربية للعلوم الإدارية، سلسلة، بحوثها رقم 233

(2) ـ تم إنعقاد هذه الندوة في صيف عام 1981 في تونس، وتم نشر بحث موازنة الظل من قبل المنظمة العربية للعلوم الإدارية تحت الرقم 247. عام 1981 تلبية لتوصية الندوة. ويعتبر بحث موازنة الظل في هذا القسم من الكتاب، تجسيداً مفصلاً وموضحاً لفكرة المؤلف عن هذا النمط من الموازنة.

مبرمج، وفقاً لمبادىء ومفاهيم موازنة البرامج، بما يحتويه من برامج ومشروعات وأنشطة، يناط أمر تنفيذها إلى التنظيمات الإدارية المبينة في موازنة البنود، حيث تصب تكلفة هذه البرامج وفروعها في اعتمادات البنود المفتوحة في الموازنة الرسمية (موازنة البنود). ويضيف الأخذ بموازنة الظل بجانب موازنة البنود، إلى إيجاد نظام مزدوج للموازنة جانب رسمي يتمثل بموازنة البنود، وجانب غير رسمي مبني على فكرة التخطيط والبرمجة يتمثل بموازنة الظل. وتعتبر موازنة الظل دعوة إلى تبني أسلوب الدراسات الإدارية والمالية والإقتصادية والإجتماعية وغيرها، في إطار منهجية البرامج، بما تتضمنه هذه المنهجية من قواعد وأسس ومعايير لأداء الأعمال، والخدمات، بغرض تحديد تكاليف أدائها ورصد هذه التكاليف في اعتماد البنود الخاصة بها في موازنة البنود.

ويستخلص من تطبيق موازنة الظل النتائج لتالية:

1 ـ إن تطبيق موانة الظل في الـدولة لا يلغى أويؤثر على الموازنة الرسمية «موازنة البنود». وبذلك فإن هذا التطبيق لايتعارض مع التشريعات الدستورية أو القانونية، ولا يثير معارضة برلمانية من حيث أسلوب المناقشات التبويبية المتعارف عليها.

2 ـ يؤدي استخدام موازنة الظل إلى استكمال وظائف «موازنة البنود» إذ يضيف إلى وظائفها التقليدية، الوظيفة التخطيطية، وذلك لأن أسلوب عرض موازنة الظل يؤدي إلى توزيع التخصيصات وفقاً للبرامج والمشروعات والأنشطة، في حين أن الوظيفة التقليدية في الرقابة تستهدف إظهار تخصيصات البنود وفقاً لأوجه الصرف، والوظيفة الإدارية تستهدف توزيع التخصيصات المالية وفقاً للوحدات الإدارية العامة وفروعها، وتحديد مسؤوليات التنفيذ لهذه الإدارات، ويتم الربط بين هذه الوظائف المتعددة عن طريق استخدام موازنة الظل للمسار التقاطعي للبيانات.

3 ـ إن استخدام موازنة الظل سيؤدي إلى تجنيد الموارد المتاحة، وتوجيهها إلى تحقيق أهداف محددة ومعلومة، ويهيء للسلطات الإدارية في مختلف مستوياتها العليا، مقومات اتخاذ القرارات على أساس وضوح في الرؤية وترشيد في الإنفاق، ذلك لما توفره موازنة الظل من دراسات تحليلية، عند تحديد الإعتمادات المطلوب رصدها.

4 ـ يدعو هذا التطبيق إلى مشاركة المسؤولين في الإدارات العامة والإدارات الفرعية فيها، للمساهمة في إعداد الدراسات التحليلية عن مشروعاتهم وبرمجتها جنباً إلى جنب مع الإدارات المالية، وهذا ما يؤدي بدوره إلى تعميق مفاهيم التخطيط المالي والإقتصادي عندهم، ويسهل عليهم عملية تنفيذ الأعمال الخاصة بإداراتهم، وذلك وفقاً للبرامج ومراحلها التي ساهموا في إعدادها بتداءاً.

5 ـ إن إعداد موازنة الظل برفقة موازنة البنود، يؤدي إلى تكامل الموازنتين في الوظائف والمزايا، ويمنح إعداد الموازنة الرسمية، صفة تخطيطية، توفره لها موازنة

الظل من عرض للبيانات ، قائمة على أساس الدراسات المنهجية الخاصة بتحقيق الأهداف وتكاليفها.

6 ـ تحليل البرامج والأنشطة وتحديد القائمين بأدائها في برمجة موازنة الظل ، يؤدي إلى سهولة تخطيط القوى العاملة ، ويدعم عملية توصيف الوظائف للعاملين في الأجهزة الحكومية.

7 ـ يعمل هذا التطبيق على تدعيم الإرتباط بين الموازنة وبين النظام المحاسبي الحكومي للدول العربية، وذلك من خلال تطبيق المسار التقاطعي للبيانات ، والذي يعتمد عليه كل من النظام المحاسبي ، وموازنة الظل .ويعمل هذا الترابط على تحليل تكاليف أداء العمليات الحكومية وفقاً لقطاعاتها المختلفة.

8 ـ يساعد تطبيق أسلوب موازنة الظل على تحقيق الإرتباط، وتنظيم العلاقة بين الموازنة العامة وخطط التنمية القومية ، وذلك من خلال تطبيق أسلوب برمجة الموازنة ورسم أهدافها العامة.

هيكل موازنة الظل وأسس تبويبها

أولاً ـ برمجة هيكل الموازنة :

إن الحديث عن هيكل موازنة الظل وأسس تبويبه ، هو الحديث نفسه عن هيكل البرامج وأسس تبويبه في نظام موازنة البرامج . ويستمد نظام البرامج أبعاده ومقوماته من مفهوم مبادىء التخطيط الذي ساد في معظم أنظمة الموازنات الحديثة ، كموازنة البرامج والأداء ، وموازنة التخطيط والبرامج ، والموازنة الصفرية ، وغيرها من الموازنات الحديثة الأخرى . وإن موازنة الظل هي الأخرى تعتمد في هيكلها التبويبي وطرق تحضيرها وإعدادها على أسس البرمجة ، إلا أن برمجتها هذه لوظائف وأعمال الحكومة تنحصر في عملية التحضير والإعداد ، وتصب نتائجها في موازنة البنود التي تعرض للمناقشة والمصادقة عليها ، باعتبارها هي الموازنة الرسمية. لذلك فإن تبويبات البنود تمثل المرتبة الأولى في النظام المزدوج ، والذي يتكون من موازنة الظل وموازنة البنود ، وتأتي هيكلة البرامج وتبويباتها في المرتبة الثانية في هذا النظام . أما في نظام موازنة البرامج فيكون الإعتماد الأخير في صياغة وعرض الموازنة على هيكلها المبرمج ، مما يجعلها أداة تخطيطية بحد ذاتها ، ويأتي التبويب بحسب البنود في المرتبة الثانية في هذا النظام . وكما هو الحال في موازنة البرامج ، فإن موازنة الظل هي الأخرى يجب أن تعكس البرامج والمشروعات والأنشطة التي تتولى الحكومة تنفيذها .

وقبل الشروع في شرح أسس تبويب موازنة الظل وهيكلها ، أود أن أشير إلى بعض المشاكل أو الإستفسارات التي قد يثيرها البعض حول موضوع برمجة أعمال الحكومة والصعاب التي تواجهه ، وهي نفس المشاكل التي تثار عادةً في تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء في الإدارات الحكومية ، والتي كثيراً ما يتولى خبراء هذا النوع من الموازنة الرد عليها ، ومن أهم هذه المشاكل ما يلي :

1 صعوبة إمكانية برمجة بعض الأعمال التي تمارسها الإدارات الحكومية في المجالات الإدارية أو الخدمية :

من المفروض أن كل عمل مطلوب أداؤه يجب أن يبنى على مقومات التخطيط المبرمج ، وأن يستهدف غاية منشودة ، ويتولى تنفيذ العمل إدارة معينة ومسؤولة ، وأن جميع الأعمال يمكن أن تبرمج مسبقاً ، وفقاً لتنبؤات تقدير تكلفة إنجاز هذه الأعمال من حيث الكم والوقت . وهذا ينطبق ـ أيضاً ـ على الأعمال الإدارية التي تستهدف شؤون إدارة الوزارة ، أو المؤسسة ، أو المديرية العامة . فالقيادة الإدارية والإشرافية ، والشؤون المالية والمحاسبية ، وإدارة الشؤون القانونية ، وغيرها ، كلها أعمال نوعية محددة ومستمرة ، تمارسها إدارات فرعية مسؤولة عن تنفيذها . لذلك يمكن تطويع هذه الأعمال وبرمجتها ، أما في إطار برنامج أو مشروع من برنامج ، كبرنامج الإدارة العامة ، يتفرع منه عدد من الأنشطة ؛ كالمحاسبة ، والتدقيق ، والرقابة ، والتوجيه وغيرها ، أو أن يعتبر كل عمل من مجموعة الأعمال النوعية نشاطاً متفرعاً من البرنامج الذي يشارك في ناتجه النهائي .

2 ـ طرق إحتساب تكاليف الشؤون الإدارية والخدمية المشتركة بين العديد من البرامج أو الأنشطة :

في الحالة التي يتم فيها إعتبار الشؤون الإدارية برنامجاً مستقلاً بحد ذاته ، فإن تكاليف كل من البرامج الرئيسية الأخرى ، التي تتولى الوزارة ، أو المديرية العامة ، تنفيذها، سوف تكون منقوصة بمقدار نسبة من التكاليف الإدارية ، التي يجب أن يتحملها كل برنامج من البرامج المعروضة في موازنة هذه الوزارة أو المديرية العامة . وإذا ما أريد الوقوف على التكلفة الكلية لكل برنامج ، يتم توزيع تكلفة الشؤون الإدارية باعتبارها تكاليف مشتركة على أساس التوزيع النسبي ، وفي ضوء معادلة معينة ، أو على أساس مدخل حساب التكاليف ساعات / رجل . ونفس مبدأ التوزيع يتم بالنسبة **للنفقات الرأسمالية وفقاً لمساهمتها في كل برنامج ونصيب ذلك البرنامج منها[1] مالم يكن توزيع التكاليف قد تم إبتداء عند عرض البرامج .**

---

(1) ـ في بعض التطبيقات يتم توزيع التكاليف الإدارية المشتركة ، أو التكاليف الرأسمالية، وتظهر نتائجها في جداول مرفقة بالموازنة أو في هوامش أسفل الجداول الأساسية ، أنظر دليل موازنة البرامج والأداء الصادر عن هيئة الأمم المتحدة ص 236 ، سابق الإشارة إليه .

3- مدى الدقة في صياغة البرامج وتحقيق مثاليتها :

نظراً لعدم وجود قواعد ومعايير أساسية وثابتة وموحدة في أسلوب البرمجة وصياغة البرامج وتفرعاتها ، فإن السعي لابتغاء المثالية في تصميم هيكل البرامج قد يعتبر مطلباً غير عملي ، إذ يمكن الإكتفاء بإطار هيكل البرامج الذي يوفر الشكلية المنطقية ، والتماسك والتناسق في العرض المبرمج للموازنة .

4- لزوم تطابق هيكل البرامج والهيكل التنظيمي الحكومي :

لما كان هناك ترابط وثيق بين هيكل البرامج وتنظيمات الأجهزة الحكومية التي تتولى تنفيذ البرامج والمشروعات والأنشطة المبينة في موازنة البرامج ، فمن الضروري أن يتم إختيار نمط برمجة الأعمال الحكومية بما يتلاءم والتنظيمات الإدارية للأجهزة الحكومية ، وهذا يتطلب في الوقت نفسه تخطيط البرامج والأنشطة وفقاً للوحدات الإدارية التنظيمية في كل إدارة عامة عند تخطيط موازنتها . فإذا كان هناك معوقات أو تناقض في الهيكل التنظيمي للإدارة ، مما يكشف عن ضعف وارتباك في هذا التنظيم يضعف معه تطويع خطة البرامج للإدارة العامة المعينة ، بما يتناسق مع هيكلها التنظيمي ، في هذه الحالة يصبح من الضروري إجراء تعديل على الهيكل التنظيمي للإدارة ، وجعله يفي بأغراض إستيعاب برمجة الموازنة .

5- مدى إمكانية تطبيق وحدة قياس موحدة في أداء الأعمال للإدارات ذات الطبيعة الواحدة .

لما كان في معظم الأجهزة والإدارات الحكومية توجد أعمال ذات طبيعة واحدة ، كأعمال الموازنة والمحاسبة وشؤون الموظفين ، والشؤون القانونية ، وشؤون المشتريات وغيرها، فإن كل نوع من هذه الأعمال يمكن إخضاعه لوحدة قياس أداء واحدة ، قابلة للتطبيق على جميع الأقسام الإدارية التي تتولى تنفيذ نوع واحد من الأعمال ، وعلى هذا الأساس يمكن تطبيق نمط موحد من وحدة القياس على الكثير من الأعمال الحكومية ذات الطبيعة الواحدة .

6- تجزئة البرنامج الواحد إلى فروع وفئات :

يقصد بتجزئة البرنامج تبويب البرنامج الواحد والذي يعتبر أعلى مستوى في تبويبات الأعمال التي تقوم بتنفيذها الإدارة العامة المعنية بالبرمجة ، والبرنامج يمثل منتجاً نهائياً سواء كان هذا المنتج سلعة أو خدمة أو عملاً إدارياً . كما يحتوي البرنامج على مجموعة من المشروعات أو الأنشطة ، وتتفرع عن النشاط الواحد مجموعة من

الأعمال المتجانسة . وبسبب إختلاف واجبات وأعمال كل إدارة عامة من الإدارات الحكومية ، فإن عملية تبويب البرامج الخاصة لهذه الإدارات تتطلب دراسة متأنية من قبل المتخصصين في هذه الأعمال ، والممارسين لها في الإدارة المعنية . ففي بعض الحالات قد تقوم الإدارة العامة بأعمال محددة وضيقة يمكن حصرها في برنامج واحد كأعمال الرقابة العامة والتدقيق ، أو التفتيش والضبط وغيرها من الأعمال المشابهة .

ومن المفضل أن يتم التبويب في جميع حالاته في إطار من التخطيط المبسط ، مع تجنب التعقيد في التفرعات الكثيرة والتجزئة ، كي لا يفقد التبويب خصائصه وفاعليته .

ثانياً : التصنيف والتبويب في موازنة الظل :

لقد إعتمد المؤلف عند طرحه التصنيف والتبويب في موازنة الظل ، على أساس التصنيف المتقاطع بالشكل والمسار الذي إعتمده النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية[1] . ويتضمن هذا التصنيف على التصنيف الإقتصادي والنوعي والتصنيف الإداري ، والتصنيف الوظيفي ، والتصنيف الجغرافي . ذلك تأكيداً من المؤلف على ضرورة استخدام كل من الموازنة والحسابات الحكومية تصنيفاً موحداً للبيانات ، إذ أن وظائف كل منهما مترابطة ومتكاملة . كما تم استخدام نفس الرموز التي رتبها النظام المحاسبي عند تنظيمه للهيكل العام لتصنيف الحسابات الحكومية[2] ، وهي :

الرمز (1) حسابات الموازنة . الرمز (2) حسابات المركز المالي ، والرمز (1) و (2) يمثلان أيضاً التصنيف الإقتصادي . والرمز (3) التصنيف الإداري . الرمز (4) التصنيف الوظيفي . الرمز (5) التصنيف الجغرافي . ونتيجة لتطبيق هذا التصنيف المتقاطع ورموزه المشار إليها أعلاه في موازنة الظل فقد اعتمد الهيكل العام لتبويب هذه الموازنة على مستويات ثلاث هي :

المستوى الأول ـ التبويب بحسب الوظائف .

المستوى الثاني ـ التبويب بحسب البرامج .

المستوى الثالث ـ التبويب بحسب البنود .

أ ـ المستوى الأول ـ التبويب بحسب الوظائف :

بالإضافة إلى المستوى الأول للوظائف الرئيسية للحكومة ، والذي رمز إليه بالرمز

---

(1) ـ الذي أقرته الندوة العلمية لخبراء المحاسبة الحكومية ، التي عقدتها المنظمة العربية للعلوم الإدارية في تونس عام 1980

(2) ـ أنظر هذا الترميز في الهيكل العام لتصنيف الحسابات الحكومية الملحق بهذا القسم .

(4) ، فقد تم تسمية الوظائف الرئيسية في (9) وظائف[1] .

وسميت رموزها الفرعية بعد الرمز (4) . وتم تفريع الوظائف الرئيسية إلى عدد من الفروع ، منح كل فرع منها رمزاً تالياً لرمز الوظيفة الرئيسية ، وبهذا يكون هذا الرمز في التسلسل الثالث للترميز الوظيفي ، وذلك وفقاً للتبويب والترميز التالي :

1 ـ السلطات الرئاسية والإدارة الحكومية	41	
ـ السلطات الرئاسية والتشريعية		411
ـ الشؤ ون الخارجية		412
ـ شؤ ون التخطيط		413
ـ المجالس والدواوين العليا		414
ـ أخرى		415
2 الدفاع (الأمن القومي)	42	
3 ـ الأمن الداخلي (العدل والشرطة)	43	
ـ إدارة العدل والمحاكم .		431
ـ إدارة الأمن الداخلي والشرطة .		432
ـ السجـون .		433
ـ الدفاع المدني .		434
ـ الأحوال المدنية .		435
ـ الشؤ ون الأخرى ذات العلاقة .		436
ـ أخرى .		437
4 ـ التعليم والثقافة .	44	
ـ الثقافة والإعلام .		441
ـ التعليم العالي .		442
ـ التعليـم الثانوي .		443
ـ التعليم المهني والفني .		444

---

(1) ـ ليس هناك نمط معين للتفرعات الخاصة بالتبويب الوظيفي ، وفي تطبيقات بعض الدول يتفاوت تعداد الوظائف الرئيسية ما بين أربعة وظائف إلى (16) وظيفة أو أكثر ، أنظر التبويب الوظيفي في بعض الدول الأجنبية في ملحق الفصل الأول من القسم الخامس من هذا الكتاب .

(2) ـ أنظر هذا التبويب الذي وضعه المؤلف في بحثه موازنة الظل ، ص 40 ، سابق الإشارة إليه .

445 ـ التعليم الإبتدائي .

446 ـ رياض الأطفال .

447 ـ مجالس ومجامع البحث والمكتبات .

448 ـ أخرى .

45 **5 ـ الإقتصاد والمال .**

451 ـ إدارة المال العام .

452 ـ الشؤ ون التجارية .

453 ـ الشؤ ون الصناعية .

454 ـ الشؤ ون الزراعية .

455 ـ الموارد الطبيعية .

456 ـ الطاقة .

457 ـ السياحة .

458 ـ خدمات إقتصادية أخرى .

459 ـ أخرى .

46 **6 ـ النقل والمواصلات .**

461 ـ النقل الجوي .

462 ـ النقل البحري .

463 ـ النقل البري .

464 ـ البريد والبرق والهاتف .

465 ـ خدمات نقل ومواصلات أخرى .

466 ـ أخرى .

47 **7 ـ الأشغال والتشييد .**

471 ـ الإسكان والمرافق .

472 ـ الأبنية العامة .

473 ـ الطرق والجسور .

474 ـ الصيانة والإصلاح .

475 ـ السدود والقنوات .

476 ـ أخرى .

48 **8 ـ الصحة العامة .**

481 ـ العلاج الصحي .

482 - الوقاية الصحية .
483 - الرعاية والخدمات الصحية العامة .
484 - المساهمات الصحية الأولية .
485 - أخرى .

49 **9 - الخدمات الإجتماعية .**

491 - الضمان الإجتماعي .
492 - الرعاية والخدمات الإجتماعية .
493 - التقاعد والخدمات الإجتماعية .
494 - أخرى .

ب - المستوى الثاني - التبويب بحسب البرامج :

يتم في هذا المستوى برمجة أعمال الإدارات الحكومية ، وفقاً للمفاهيم والمعايير المعروفة في تصميم البرامج ، وذلك بغية إظهار نتائج المبالغ المخصصة من المال مقابل إنجاز الأعمال والأغراض النوعية ، واعتمدت موازنة الظل في هيكل برامجها على المستويات التالية :

المستوى الأول - البرامج .

المستوى الثاني - المشروعات .

المستوى الثالث - الأنشطة .

وقد أخذ النموذج التطبيقي التالي شرحه في الفصل القادم بهذا النمط من المستويات ، أما المستوى الرابع - الفعاليات أو **المهام -** وهو أدنى التبويب في البرمجة ، فقد تولى النموذج التطبيقي التالي شرحه ، بالأخذ بهذا المستوى في التقارير الدراسية فقط ، ذلك عند احتساب تكاليف الأنشطة المعنية . ويمكن لمخطط موازنة الظل أن يظهر هذا المستوى في هيكل البرامج باعتباره المستوى الرابع ، إذا وجد المخطط أن ذلك مطلوبٌ في بعض الإدارات العامة .

ج - المستوى الثالث - التبويب بحسب البنود :

لقد أشرت فيما تقدم من أن هيكل تبويب موازنة الظل قد اعتمد على أساس التصنيف المتقاطع ، وفقاً لما اعتمده النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية ، وجاء التبويب بحسب البنود في موازنة الظل مطابقاً لما اعتمده ذلك النظام من حيث التبويبات الفرعية والترميز ، ولما كان النظام المحاسبي المذكور ، قد اعتمد في هيكله التنظيمي لحسابات الموازنة الرمز (1) وحسابات الموازنة الجارية (الإعتيادية)

الرمز (11) ، وجانب النفقات لهذه الموازنة الرمز (111) ، ثم تلي ذلك التفرعات النوعية للنفقات التي جاءت في هذا الهيكل ثمانية أصناف من النفقات النوعية تحمل الرموز الفرعية من الرمز (1) لغاية الرمز (8) ، لذلك فقد أصبحت صورة التبويبات المطابقة لهيكل حسابات الموازنة في هيكل موازنة الظل فيما يتعلق بالتبويب بحسب البنود كالآتي[1] :

ـ نفقات الأفراد .	1111
ـ مستلزمات خدمية .	1112
ـ مستلزمات سلعية .	1113
ـ صيانة الموجودات .	1114
ـ نفقات تحويلية .	1115
ـ إلتزامات خارجية .	1117
ـ نفقات رأسمالية .	1118

ويتضح مما تقدم أن إعداد موازنة الظل يتم على الأساس الوظيفي المبرمج لإعمال الإدارات الحكومية وتحديد البرامج والمشروعات والأنشطة والفعاليات التي تتولى هذه الإدارات تنفيذها ، ويتم حساب تكاليف هذه البرامج وتفرعاتها عن طريق تكاليف البنود النوعية التي تشارك إعتماداتها بالصرف على فعاليات الأنشطة ، وبالتالي ، فإن النفقات المطلوب رصدها للإدارة العامة المعنية بالتنفيذ هي مجموع الإعتمادات المبينة في البنود النوعية . وأن نفس هذه الإعتمادات المبيّنة في البنود النوعية والتي تم التوصل إليها عند تحضير موازنة الظل ، هي الإعتمادات المطلوب رصدها في بنود الموازنة الإعتيادية الرسمية للحكومة والتي يتم تقديمها إلى السلطات العليا ثم السلطة التشريعية لمناقشتها وإقرارها . وعندها تكون موازنة الظل الخلفية الدراسية في إطار خطة مبرمجة توضح أسباب طلب الإعتمادات المقترحة في موازنة البنود الرسمية .

---

(1) ـ أنظر الهيكل التنظيمي لحسابات الموازنة الجارية في النظام المحاسبي ، الملحق بهذا الفصل .

النموذج التطبيقي لاعداد موازنة الظل عن إدارة عامة

لقد استند عرض النموذج لإعداد موازنة الظل على أربعة أبعاد رئيسية هي :
أولاً ـ اختيار إدارة عامة معينة وتطبيق النموذج عليها .
ثانياً ـ التصنيف المتقاطع والترميز في النموذج .
ثالثاً ـ الهيكل التبويبي لجدولة الموازنة .
رابعاً ـ التقارير الدراسية حول إعداد الموازنة .

أولاً ـ البعد الأول ـ اختيار المديرية العامة لضريبة الأملاك والأراضي :

تم لي عرض نموذج تطبيقي لأسلوب إعداد موازنة الظل ، إعداد البرامج في ظل موازنة البنود ، وطرق الربط بين البرامج بالنسبة للوحدات الإدارية المسؤولة عن التنفيذ في إطار الهيكل التنظيمي للإدارة العامة المعنية ، وذلك تطبيقاً للأساليب والقواعد التي تم بيانها في الفصلين الأول والثاني من هذا البحث ، وكذلك بما تم بيانه في القسم الخامس المتعلق بالحديث عن موازنة البرامج . وقد تم تطبيق النموذج على المديرية العامة لضريبة الأملاك والأراضي[1] . ذلك لأن هذه المديرية العامة وما يشابهها من حيث طبيعة العمل ، أو في تقديم الخدمات العامة ، كمديرية الرقابة والتفتيش المالي أو الإداري ، أو مديرية الحسابات العامة والتدقيق ، أو المسح والتسجيل العقاري ، أو الإرشاد والتوجيه الزراعي أو الإجتماعي وغيرها ، كثيراً ما تدور حولها شكوك البعض من العاملين في حقل موازنة البنود ، عن مدى إمكانية برمجة أعمال مثل هذه الإدارات العامة ، وإمكانية ضبط وحدات قياس نتائج هذه الأعمال ، وجاء اختيار المديرية العامة لضريبة الأملاك والأراضي رداً على مثل هذه الشكوك ، وتوضيحاً لما سبق بيانه من أن كل عمل من الأعمال يمكن أن يبرمج وتقدر نتائجه واحتياجاته من وقت ومال، وذلك عن طريق التخطيط المبرمج واستخدام مدخل من مداخل القياس. وفي نموذجنا هذا تم استخدام مدخل «رجل / سنة» باعتباره أكثر المداخل ملاءمة في قياس وحدات عمل

(1) ـ في البحث الذي قدمه المؤلف السيد فهمي محمود شكري بعنوان موازنة الظل إلى ندوة موازنة الظل ، سابق الإشارة إليه ، أجرى المؤلف نموذجه حول تطبيق موازنة الظل على مديرية عامة مشابهة ، هي مديرية ضريبة الدخل والتركات .

هذه المديرية العامة[1] . ويمكن تطبيق هذا المدخل عند حساب تكاليف الأعمال التي تقوم بها معظم الإدارات الحكومية والتي تكون أعمالها مشابهة لأعمال الإدارة العامة موضوع تطبيق النموذج ، والتي يلعب فيها الموظفون الدور الأساسي في تنفيذ الأعمال .

ثانياً ـ البعد الثاني: التصنيف المتقاطع والترميز:

لقد اتبع في نموذج موازنة الظل للمديرية العامة لضريبة الأملاك والأراضي ، التصنيف المتقاطع للبيانات فيما يتعلق بالتصنيف الإداري ، والوظيفي ، والجغرافي ، والإقتصادي والنوعي . ذلك التصنيف والترميز الذي أقره النظام المحاسبي الموحد للدول العربية ، والذي سبق وأشرت إليه في الفصل الثاني من هذا البحث . وفيما يلي أشير إلى هذا التصنيف والترميز تطبيقاً على جدول موازنة الظل للمديرية العامة لضريبة الأملاك والأراضي .

1 ـ يكون الرمز 31106 مشيراً إلى التصنيف الإداري للمديرية العامة ، وذلك وفقاً للتحليل التالي :

الرمز3 المرتبة الأولى للترميز الإداري .
الرمز 11 «يرمز إلى وزارة المالية السلطة الإدارية العليا التي ترتبط بها المديرية العامة .
الرمز 06 يرمز إلى المديرية العامة باعتبارها إحدى الإدارات العامة والسادسة في وزارة المالية .

2 ـ يكون الرمز451 مشيراً إلى التصنيف الوظيفي للمديرية العامة وذلك وفقاً للتحليل التالي :

الرمز 4 المرتبة الأولى للترميز الوظيفي .
الرمز 5 يرمز إلى الوظيفة العريضة للحكومة في مجال الإقتصاد والمال .
الرمز 1 يرمز إلى الوظيفة الفرعية في إدارة المال العام .

3 ـ يكون الرمز 511مشيرا إلى التصنيف الجغرافي للمديرية العامة ، وذلك وفقاً للتحليل التالي :

الرمز5 المرتبة الأولى للترميز الجغرافي .
الرمز11 يرمز إلى المحافظة الأولى ، العاصمة التي تقع فيها المديرية العامة . وإذا كان لهذه المديرية فروع في المحافظات الأخرى فيأخذ كل فرع منها رمزاً مكوناً من رقمين عشرين يتسلسل فيهما رقم الأحاد كالآتي 512 ، 513 هكذا .

---

(1) ـ ويرى مؤيدو هذا المدخل أفضلية إستخدامه على غيره من المداخل في الإدارات الحكومية ، لأن النسبة الكبيرة من نفقات الموازنة العامة تنفق على الموظفين ، أنظر بحث المدخل الإداري «لفرانك شيرود» ، ترجمة وعرض السيد فهمي محمود شكري ، سبق الإشارة إليه .

4 ـ يكون الرمز111مشيراً إلى التصنيف الإقتصادي والنوعي وذلك وفقاً للتحليل التالي :

الرمز1 يرمز إلى حسابات الموازنة

الرمز11 يرمز إلى حسابات الموازنة الجارية.

الرمز111 يرمز إلى حسابات جانب النفقات في الموازنة الجارية.

وبعد الرمز111يأتي رمز رابع ، يتفرع إلى ثمانية رموز ، ويمثل كل فرع منه نفقة نوعية ، وفقاً لأغراض الصرف ووفقاً لما تم شرحه في المستوى الثالث للتبويب بحسب البنود (الفصل الثاني ـ ثانياً)

ثالثاً ـ البعد الثالث الهيكل التبويبي لجدولة الموازنة :

(1)تحليل الهيكل وأسلوب الجدولة:

لقد تم وضع جدول الهيكل التبويبي لموازنة مديرية ضريبة الأملاك والأراضي ، تطبيقاً لأسلوب الترميز والتصنيف المتقاطع لنموذج إعداد موازنة الظل . وفي الجدول (المرفق) يتضح أن هيكل التبويب قد اتبع المسار الذي تم شرحه في أسلوب الترميز والتصنيف المتقاطع المبيـن في الفقرة (ثانياً ـ البعد الثاني) من هذا الفصل وجاء الجدول وفقاً لذلك بالآتي:

أ ـ بيان هوية المديرية العامة بالرموز :

1 ـ بيان رقم التصنيف الإداري للمديرية العامة برقم (31102) في أعلى الجدول.

2 ـ بيان رقم التصنيف الوظيفي برقم (451) في أعلى الجدول.

3 ـ بيان رقم التصنيف الجغرافي برقم (511) بشكل عمودي في إطار الجدول.

ب ـ العرض العمودي لهيكل برمجة الموازنة:

ـ بيان أرقام البرامج وتفرعاتها، أرقام المشروعات ثم تفرعاتها ، أرقام الأنشطة وذلك مقابل كل نوع من أنواع الأنشطة في الحقل الخاص بطبيعة ونوع النشاط ، ويقابل بالوقت نفسه الإدارات الفرعية التي تتولى مسؤولية تنفيذ هذه الأنشطة. وجاء ترميز البرامج والمشروعات والأنشطة كالآتي:

ـ **البرنامج الأول** : رقم (1) الإدارة العامة للمديرية ، ويشتمل هذا البرنامج على مشروع واحد برقم (1) ويرمز له بدلالة رمز البرنامج (1) ليصبح رمز المشروع (11) ويتفرع عن هذا المشروع عـدد من الأنشطة اعتبرت في هذا النموذج خمسة أنشطة ، بالأرقام 1 ، 2 ، 3 ، 4 ، 5 ، وتكون رموزها كالآتي : 111 ، 112 ، 113 ، 114 ، 115 .

وقد أجريت دراسة عن تقدير تكاليف هذا البرنامج بالتقرير رقم (1) ،

- **البرنامج الثاني**:رقم (2)الشؤون الضريبية التي تمارس المديرية العامة تنفيذها ويشتمل هذا البرنامج على مشروعين هما:

- **المشروع الأول**: برقم(1)ويرمز له بدلالة رمز البرنامج (2) ليصبح رمز المشروع (21)ويتفرع عن هذا المشروع عدداً من الأنشطة اعتبرت في هذا النموذج ثلاثة وهي بأرقام 1 ، 2 ، 3 ، وتكون رموزها في النموذج كالآتي: 211 ، 212 ، 213 ' 214 .

وقد أجريت دراسة عن تقدير تكاليف هذا المشروع بالتقرير رقم (2)

- **المشروع الثاني**: برقم (2)ويرمز له بدلالة رمز البرنامج (2) ليصبح رمز المشروع (22) ويتفرع عنه عدد من الأنشطة اعتبرت في هذا النموذج ثلاثة هي بأرقام1 ، 2 ، 3 ، وتكون رموزها في النموذج كالآتي: 221 ، 222 ، 223 .

وقد أجريت دراسة عن تقدير تكاليف هذا المشروع بالتقرير رقم (3)

ج ـ العرض الأفقي ـ التصنيف الإقتصادي والنوعي

1 ـ بيان رقم حسابات الموازنة (الحساب الجاري ، جانب النفقات)بالرمز رقم (111).

2 ـ بيان حسابات التصنيف الإقتصادي والنوعي للموازنة (الجاري ، جانب النفقات) ، وهي الرموز الثمانية من1إلى8 ، بعد الرموز الثلاثة الواردة في الفقرة (1) أعلاه ، وكل رمز من هذه الرموز الثمانية يمثل نفقة نوعية وفقاً لأغراض صرفها.

3 ـ بيان عدد الأفراد العاملين ، موظفين ، عمال ، آخرين مقابل كل إدارة فرعية من إدارات تنفيذ الأنشطة وبنفس الوقت يقابلها تكاليف نفقتهم المبنية تحت نفقة الأفراد ذات الرمز (1111)

4ـ بيان أرقام التقارير المقدمة عن تحليل كل برنامج من البرامج الواردة في هيكل البرمجة ، والتي تتبين عملية إعداد البرنامج وأسس تقدير تكاليفه وترفق بمشروع الموازنة المقدم من قبل مديرية ضريبة الأملاك والأراضي ، الواردة بياناتها في الفقرة رابعاً من هذا الفصل.

رابعاً ـ البعد الرابع ، التقارير الدراسية لتحضير الموازنة:

تم إجراء الدراسة التحليلية وفقاً لحقول الأنشطة النوعية والفعاليات المتفرعة من هذه الأنشطة ، والتي تتكون كل فعالية من مجموعة من الأعمال المتشابهة التي تتولى المديرية لضريبة الأملاك والأراضي تنفيذها ، وذلك في إطار برمجة هذه الأعمال كمجموعات نوعية لكل نشاط ومجموعة من الأنشطة في كل مشروع ، ومجموعة من المشروعات في كل برنامج ، ومجموعة من البرامج للمديرية العامة وقد أجريت هذه

الدراسة على أساس افتراضات تقديرية لنتائج الأعمال التي يتولى كل قسم من الإدارات الفرعية تنفيذها ، واحتساب تكاليف هذه الأعمال ، وجاءت هذه الدراسة بشكل مبسط لأغراض التوضيح ، لتحضير موازنة المديرية العامة ، أو أية إدارة عامة غيرها ووزعت الدراسات على شكل تقارير ، يشتمل التقرير الواحد على الدراسات التحليلية حول احتساب التكاليف التقديرية لمجموعة الفعاليات والأنشطة والمشروعات ، في إطار البرنامج الواحد ، ورقمت التقارير تسلسلياً ، مع الإشارة إلى رمز البرنامج الذي تتضمنه هذه الدراسة ، وفيما يلي التقارير وأرقامها ورموزها ، والدراسات التي تحتويها على تقديرات البرامج :

التقرير رقم (1)

البرنامج ذو الرقم (1) إدارة المديرية العامة.

اعتبرته إدارة المديرية العامة برنامجاً مستقلاً لوحده ، لأن هذه الإدارة تتضمن أعمالاً قيادية وتوجيهية ورقابية ، كلها ذات طبيعة خاصة ، وتعتبر تكاليف إنجازها ، تكاليف مشتركة في تكاليف إدارة جميع البرامج وأنشطتها والتي يمكن أخذها بعين الإعتبار في البيانات التفصيلية المكملة لتكاليف البرنامج الواحد ، وذلك عندما يراد حساب واقع مثل هذه التكاليف كما سبق وتم إيضاح ذلك في طرق احتساب تكاليف الشؤون الإدارية والخدمية المشتركة بين العديد من البرامج والأنشطة.

المشروعات في إطار برنامج إدارة المديرية العامة:

يحتوي برنامج إدارة المديرية العامة الذي يرمز إليه برقم (1)على مشروع واحد هو: مشروع القيادة الإدارية والأنشطة المشتركة ويكون رقمه (11)، ويحتوي هذا المشروع على خمسة أنشطة هي :

النشاط الأول (1) :

نشاط التخطيط والإدارة والرقابة رقمه (111): ويستهدف هذا النشاط تخطيط أعمال المديرية العامة ورقابة ومتابعة تنفيذها ، كما يستهدف إدارة المديرية العامة وإدارة موظفيها من جميع الجوانب . ويتولى تنفيذ هذا النشاط المدير العام، يعاونه في ذلك مساعدان ومدير مكتبة وأربعة موظفين لشؤون العلاقات ولقد احتسبت تكاليف هذا النشاط على أساس تكاليف نفقات الأفراد العاملين في تنفيذ هذا النشاط ، وفقاً لأوجه الصرف والبند الخاص بهذا الصرف يرمز إليه بتبويبات الموازنة العامة برقم (1111) نفقات الأفراد . إذ إن تنفيذ مثل هذا النشاط لا يستلزم إجراء حساب التكاليف على أسس إنتاجية معينة بسبب طبيعته العامة . وعليه فتكون تقديرات الإعتمادات المطلوبة لتنفيذ هذا النشاط (وفقاً لمدخل حجم العمل) كالآتي:

تقديرات نفقات الأفراد الرمز (1111) النشاط الأول (1)

درجات الوظائف	الوظائف	الراتب الأساسي	غلاء معيشة	تعويضات أخرى	المجموع
المدير العام	1	3600	1200	600	5400
معاون مدير	2	4800	1920	720	7440
مدير مكتب	1	1200	600	240	2040
موظف علاقات	4	3840	1680	720	6240
المجموع	8	13440	5400	2280	21120

النشاط الثاني(2):

نشاط الشؤون الإدارية رقم (112):

ويستهدف نشاط الشؤون الإدارية ، الأعمال الخاصة بالشؤون الإدارية المختلفة ، والتي يديرها مدير إدارة، وتوزع فعاليات وأعمال هذا النشاط على سبعة مهام، وتتمثل تكاليف هذه المهام في تكاليف العنصر البشري ، التي ترصد ضمن اعتمادات الرمز (1111) ، في الموازنة، وتقدر على أساس مدخل رجل/سنة . كما يستهدف هذا النشاط تنفيذ الأعمال الخاصة باعتمادات الخدمات الإدارية ، منها اعتمادات المستلزمات الخدمية المشار إليها بالرمز(1112)واعتمادات المستلزمات السلعية المشار إليها بالرمز(1113) ، واعتمادات صيانة الموجودات المشار إليها بالرمز (1114) ، واعتمادات النفقات الأخرى المشار إليها بالرمز (1117)، واعتمادات النفقات الرأسمالية المشار إليها بالرمز (1118).

وفيما يلي نوضح طرق إحتساب تقديرات تكاليف إنجاز الأعمال الخاصة بهذا النشاط:

2 ـ تقدير اعتمادات تكاليف العنصر البشري الرمز (1111) وفقاً للمهام:

1 ـ مهمة إدارة شؤون الأفراد :

وتختص هذه المهمة برعاية شؤون الأفراد العاملين في جميع إدارات المديرية العامة ، وذلك في كل ما يتعلق بمسك السجلات الخاصة بهم ، وإحتساب إجازاتهم وإستحقاقاتهم وتنظيم علاقاتهم الوظيفية وغيرها . وبقياس حجم العمل

مشروع موازنة
تقديرات اعتمادات نفقات
وفقاً لاسلوب

اسم الإدارة العامة : مديرية ضريبة الأملاك والأراضي .
رقم التصنيف الإداري : 31106 رقم التصنيف الوظيفي 451

رقم البرنامج	رقم المشروع	رقم النشاط	طبيعة النشاط	الإدارة الفرعية المنفذة للنشاط	رقم التصنيف الجغرافي	بيانات	
						الأفراد 1111	خدمات 1112
1			الإدارة العامة		511		
	11		القيادة الإدارية والأنشطة المشتركة				
		111	التخطيط والإدارة والرقابة	المدير العام ومساعدوه		21120	
		112	الشؤون الإدارية	مديرية الشؤون الإدارية		46300	72000
		113	الشؤون القانونية	مديرية الشؤون القانونية		20000	
		114	الشؤون المالية	مديرية الشؤون المحاسبية		16400	
		115	المكتبة والمعلومات	قسم إدارة المكتبة		11200	
			مجموع نفقات المشروع (11)			115020	72000
			مجموع نفقات البرنامج (1)			115020	72000
2			الشؤون الضريبية				
	21		ضريبة الأملاك				
		211	إدارة تخطيط	مديرية ضريبة الأملاك	12100		
			ضريبة الأملاك				
		212	تقديرات الضرائب	قسم التقديرات		15000	12000
		213	المتابعة والجباية	قسم الجباية		19600	25000
			مجموع نفقات المشروع (21)			46700	27000
22			ضريبة الأراضي				
		221	إدارة تخطيط الضريبة	مديرية ضريبة الأراضي		13300	
		222	التقديرات والإجراءات	مديرية التقديرات		17800	29000
		223	تحصيل ضريبة الأراضي	قسم الجباية		11900	
			مجموع نفقات المشروع (22)			43000	29000
			مجموع نفقات البرنامج (2)			89700	56000
			مجموع الإعتمادات الكلية للمديرية العامة			204720	128000

مديرية عامة
البرامج والمشروعات
التصنيف المتقاطع

بيانات حسابات الموازنة / جانب النفقات الرمز111

رقم التقارير الدراسية	عدد الأفراد العاملين: موظفون	عمال	أخرون	رموز حسابات التصنيف الإقتصادي والنوعي: سلع 1113	صيانة 1114	تحويلية 1115	التزامات 1116	أخرى 1117	رأسمالية 1118	المجموع
1										
	8									21120
	56			11200	22000			15000	26000	192500
	15							25000		45000
	16			10000		35000	7500			68900
	7								7000	18200
	102			21200	22000	35000	7500	40000	33000	345720
	102			21200	22000	35000	7500	40000	33000	345720
2										
	7									12100
	13							35000		52000
	15									44600
	35							35000		108700
3										
	8									13300
	11									46800
	9									11900
	28									72000
	63							35000		180700
	165			21200	22000	35000	7500	75000	33000	526420

الخاص بهذه المهمة على أساس أن لكل (200) موظف ، يتطلب موظف شؤون أفراد واحد ، وأن عدد الموظفين في المديرية العامة يبلغ (600) موظف في السنة القادمة ، وأن عدد الموجودين لرعاية شؤونهم اثنان فقط، مما يتطلب إضافة موظف ثالث ، ليصبح عددهم لتأدية هذه الأعمال ثلاثة . ولقد احتسبت تكاليف هذه المهمة على أساس تقديرات تكاليف العنصر البشري لأدائها كما هو وارد في الجدول التالي الخاص باحتساب تكاليف نفقات الأفراد لنشاط الشؤون الإدارية رقم (112) .

2 ـ مهمة تصدير الرسائل وتوريدها

وتختص هذه المهمة برعاية شؤون تسجيل وتصدير وتوريد الرسائل الصادرة من المديرية العامة أو الواردة إليها ، وتبين ان حجم العمل اليومي المتوقع في السنة القادمة ، هو تصدير (200) رسالة ، واستلام (150) رسالة ولما كان عدد أيام العمل في السنة (300) يوماً، فإن عدد الرسائل التي تصدرها المديرية العامة في السنة(60000) رسالة ، وعدد الرسائل التي تستلمها (45000) رسالة في السنة . وقد جاء تقدير حجم العمل في السنة القادمة هو ضعف ما هو عليه حالياً ، حيث يتولى إنجازه موظف واحد يساعده موظف يتولى تصنيف وإرسال الرسائل . وعلى أساس قياس حجم العمل للموظف الواحد ، تبين أن موظفاً واحداً يستطيع أن يسجل الرسائل الصادرة في السنة ، والتي قدرت بـ(60000) رسالة ، وموظف أخر يستطيع أن يتولى استلام الرسائل ، والتي قدرت بـ(45000) رسالة ، باعتبار أن الرسائل الواردة تحتاج إلى جهد أكبر .

وعلى أساس هذه التقديرات فإن عدد الموظفين المطلوبين ، لأداء هذه المهمة هو ثلاثة ، أي بإضافة موظف واحد عما كان عليه في السنة المنصرمة . وتم باحتساب تكاليف هذه المهمة على أساس تقديرات تكاليف العنصر البشري لأدائها ، كما هو وارد في الجدول التالي الخاص ، باحتساب تكاليف نفقات الأفراد لنشاط الشؤون الإدارية ، رمز (112) .

3 ـ مهمة حفظ الرسائل وتنظيم الملفات (الحفظ المركزي) :

وتختص هذه المهمة بأعمال حفظ الرسائل وتنظيم ملفاتها، وتقديمها ومتابعة حفظها ، وبكل ما يتعلق بأعمال فتح الملفات أو غلقها. ان عدد الملفات حالياً في المدرية العامة (5000) ملف ، من المتوقع أن يرتفع العدد إلى (6000) ملف في السنة القادمة . ومن دراسة قياس حجم العمل للموظف الواحد ، فقد تبين أن الموظف الواحد يمكنه رعاية (60) ملفاً في السنة ، ولما كان عدد الموظفين الحاليين هو عشرة ، فإنهم يستطيعون القيام بهذه المهمة رغم زيادة حجم العمل المتوقع في السنة القادمة وقد تم احتساب تكاليف هذه المهمة على أساس تقديرات تكاليف العنصر البشري لأدائها ، كما هو وارد في الجدول التالي الخاص باحتساب تكاليف نفقات الأفراد لنشاط الشؤون الإدارية ، رقم (112) .

4 ـ مهمة العلاقات العامة :

تختص هذه المهمة بكل ما يتعلق برعاية شؤون العلاقات العامة للمديرية العامة بغيرها من الجهات أو المراجعين وغيرهم . وكان يدير هذه المهمة في السنة المنصرمة موظف واحد ـ ونتيجة لدراسة حجم العمل المتوقع في السنة القادمة ، تبين أن هناك حاجة لإضافة موظف آخر ، ليصبح عدد القائمين بتنفيذ هذه المهمة موظفين اثنين ـ وقد تم احتساب تكاليف هذه المهمة على أساس تقديرات تكاليف العنصر البشري لأدائها ، كما هو وارد في الجدول التالي الخاص باحتساب تكاليف نفقات الأفراد لنشاط الشؤون الإدارية رقم (112) .

5 ـ مهمة تأدية الخدمات الإدارية والصيانة :

تختص هذه المهمة بكل ما يتعلق بشؤون الخدمات الإدارية للمديرية العامة ، من تنظيف وخدمات داخلية ، وخدمة الموظفين خلال تأديتهم لأعمالم ، والذي قد تسمى أيضاً بالخدمات المعاونة ، إضافة إلى أعمال صيانة المبنى ويتولى أعمال الخدمات المعاونة أربعة عشر موظفاً بدرجة ساعي (فراش)وموظف واحد بدرجة كاتب لأعمال الصيانة . ونتيجة لدراسة قياس حجم العمل المتوقع من هذه المهمة ، التي أظهرت زيادة في أعمال المديرية العامة وتوسعها ، تبين أن هناك حاجة لإضافة موظف ساع واحد لموظفي الخدمات المعاونة ، وموظف واحد أخر لأعمال الصيانة ، ليصبح عددً السعاة (الفراشين) للخدمات المعاونة خمسة عشر ، وموظفين اثنين بدرجة كاتب لأعمال الصيانة . وقد تم احتساب تكاليف هذه المهمة ، على أساس تقديرات تكاليف العنصر البشري لأدائها كما هو وارد في الجدول التالي الخاص باحتساب تكاليف نفقات الأفراد لنشاط الشؤون الإدارية رقم (112) .

6 ـ مهمة النقل :

في حوزة المديرية العامة ست سيارات ثلاث منها مخصصة للإدارة العليا (المدير العام ومعاونيه) واثنتان لتلبية حاجة تنقلات الموظفين اليومية خلال الدوام الرسمي ، والسادسة للنقل العام ، ومخصص لكل سيارة سائق واحد ، إضافة إلى سائق واحد إحتياط للتعويض عن غياب أي سائق في إجازة أو غيرها ـ وعلى هذا الأساس تم تقدير تكاليف العنصر البشري الخاص بأداء هذه المهمة كما هو وارد في الجدول التالي عند احتساب تكاليف نفقات الأفراد لمديرية الشؤون الإدارية .

7 ـ مهمة الطباعة والنسخ :

تستهدف هذه المهمة أعمال الطباعة على الآلات الكاتبة والنسخ والتصوير ، وتتوفر في المديرية العامة اثنتا عشرة آلة كاتبة وثلاث آلات للحسب وآلة للتصوير .ويبلغ

عدد الموظفين الحاليين القائمين بمهام الطباعة والنسخ والتصوير ، أربعة عشر موظفاً ، اقترح إضافة موظف واحد إليهم ليصبح عددهم خمسة عشر ، وذلك لسد الحاجة الظاهرة والمتوقع زيادتها في السنة القادمة . وعلى هذا الأساس تم تقدير تكاليف العنصر البشري الخاص بأداء هذه المهمة ، كما هو وارد في الجدول التالي عند إحتساب تكاليف نفقات الأفراد لمديرية الشؤون الإدارية .

ونتيجة للعرض المقدم بشأن تكاليف الأفراد العاملين لتأدية المهام الداخلة في أعمال مديرية الشؤون الإدارية ، وفقاً لمدخل (رجل / سنة) تكون تقديرات نفقات هذا النشاط كالآتي :

تقديرات نفقات الأفراد ، الرمز (1111) النشاط الثاني (211)

المهام والوظائف	عدد الوظائف	الراتب الأساسي	غلاء المعيشة	تعويضات أخرى	المجموع
مدير إدارة	1	1600	800	400	2800
شؤون الموظفين	3	1500	1200	600	3300
الصادر والوارد	3	1200	900	300	2400
حفظ الرسائل	10	4000	3000	1000	8000
العلاقات العامة	2	800	600	200	1600
الخدمات والصيانة	15	6000	4500	1500	12000
النقل	7	2100	1400	700	4200
الطاعة والنسخ	15	6000	4500	1500	12000
المجموع	56	23200	16900	6200	46300

ب ـ تقديرات إعتمادات المستلزمات الخدمية ، الرمز (1112) ؛

وتتضمن هذه الإعتمادات ، تكاليف السفر والإيفاد ، النشر والإعلام ، والطباعة والبريد ، والهاتف ، والإيجارات . وقد تم تقدير تكاليف كل من هذه المستلزمات منفردة وصولاً إلى الإعتمادات الكلية المطلوب رصدها لتغطية تكاليف المستلزمات الخدمية ، وتطبيقاً للتعليمات والإلتزامات والعقود الصادرة بشأن إعداد الموازنة للسنة المقبلة ، بلغت تقديرات إيفاد أربعة موظفين خلال السنة المقبلة إلى خارج القطر ، وسفر خمسة مفتشين للقيام بمهام تفتيشية في فروع المديرية العامة في المحافظات ، بـ (25000) دينار ، وتبلغ تكاليف إيجار مبنى المديرية العامة وملحقاتها وفقاً للعقود الجارية ، (30000) دينار ، وقدرت تكاليف البرق والبريد والهاتف (15000) دينار ، وتكاليف النشر والإعلانات (2000) دينار وبلغ المجموع الكلي لهذه التقديرات (72000) دينار والمطلوب رصده لهذه المستلزمات .

جـ ـ تقديرات إعتمادات المستلزمات السلعية ، الرمز (1113) ؛

وتتضمن تكاليف هذه المستلزمات ، تكاليف شراء القرطاسية وأثمان المياه ، والكهرباء ، والوقود ، وشراء ملابس السعاة ، والأغذية والأدوية ، وقدرت تكاليف شراء مختلف لوازم القرطاسية بـ (3500) دينار ، وأثمان (أجور) ، المياه والكهرباء بـ (2500) دينار والوقود بـ (1200) دينار ، وتكاليف شراء ملابس السعاة بـ (4000) دينار ، وقد بلغت تكاليف الإعتمادات الكلية المقترحة للمستلزمات السلعية بـ (11200) دينار .

د ـ تقديرات اعتمادات صيانة الموجودات الرمز (1114) :

وتتضمن تكاليف صيانة الأثاث ، والمبني ، والآلات الطابعة ، والسيارات ، والعد الكهربائية الموجودة في المديرية العامة ، وقد قدرت هذه الصيانة وفقاً للتقارير التفصيلية الخاصة لكل منها ، ب5500)(دينار لصيانة الأثاث ، 11000)(دينار لصيانة المبنى ، و300)(دينار لصيانة الآلات الطابعة ، و4500)(دينار لصيانة السيارات ، و700)(دينار لصيانة العدالكهربائية وبلغت هذه التكاليف المطلوب رصدها لصيانة الموجودات 22000)(دينار.

هـ ـ تقديرات إعتمادات النفقات الأخرى ، الرمز (1117) ؛

وتتضمن تكاليف الإعتمادا المخصصة للبرامج التدريبية الخاصة بتنمية كفاءاتموظفي المديرية العامة ، وتكاليف النفقات المتنوعة غير المبوبة في الموازنة ، وقدرت تكاليف البرامج التدريبية على أساس تدريب خمسة عشر موظفاً ب 15000)(دينار كما قدرت التكاليف المتوقعة للأنفاق على احتياجات غير مبوبة ب500)(دينار ، ويكون مموع التكاليف المقترح رصدها في اعتمادات النفقات الأخر 15500)(دينار.

و ـ تقديرات إعتمادات النفقات الرأسمالية ، الرمز (1118) ؛

وتتضمن هذه التقديرات تكاليف شراء الأثاث ، والآلات ، ووسائل النقل ، والمكائن ، وأراضٍ ، ومبانٍ، وكتب ، وأفلام ، وأجهزة. وتبين من دراسة احتياجات المديرية العامة ، من قبل اللجان المتخصصة، من أن المديرية العامة بحاجة إلى شراء خمس آلات طابعة بتكلفة قدرها (2500) دينار ، وشراء أجهزة ومكائن بمبلغ (3500) دينار ، وشراء أثاث مختلفة بمبلغ (20000) دينار ، وبلغت التكاليف المطلوب رصدها للنفقات الرأسمالية (26000) دينار.

النشاط الثالث (3) ؛ نشاط الشؤون القانونية ، رقم (113) ؛

يتضمن هذا النشاط الذي يديره مدير الشؤون القانونية الأعمال الخاصة بمهام الشؤون القانونية في المديرية العامة ، وذلك في كل ما يتعلق بإقامة الدعاوي في المحاكم ومتابعتها ، والترافع في القضايا المرفوعة من المديرية العامة، أو المقامة عليها. وقد حصرت القضايا المتبقية من السنة الحالية لأغراض متابعتها في السنة القادمة ب(250) قضية ، وقدرت القضايا التي سيتم إقامتها والترافع عنها في السنة القادمة ب (500) قضية، ويكون مجموع عدد القضايا في السنة القادمة (750) قضية . وعلى أساس هذا الحجم من العمل إحتسبت تكاليف هذا النشاط على الوجه التالي:

أ ـ تقديرات إعتمادات تكاليف العنصر البشري ، الرمز (1111) ؛ لقد إحتسب حجم العمل وتكاليفه على أساس تكاليف شؤون رعاية القضية الواحدة من القضايا القانونية ، وعلى أساس مدخل / رجل / سنة / ، من أن إنجاز القضية الواحدة يحتاج إلى عمل موظف قانوني واحد لمدة أربعة أيام من حيث العموم ، وباعتبار أن عدد أيام العمل في السنة 300 يوماً ، فإن الموظف القانوني الواحد ينجز في السنة (75) قضية ، ويكون عدد الموظفين لإنجاز جميع القضايا في السنة القادمة والتي عددها (750) قضية ، هو عشرة موظفين قانونيين ، يساعدهم (4) موظفين بدرجة كاتب، يتولون أعمال الكتابة والمتابعة .

ونتيجة لما تقدم فإن تكاليف العنصر البشري لإدارة النشاط الثالث تكون كالآتي :

المهام والوظائف	عدد الوظائف	الراتب الأساسي	غلاء المعيشة	تعويضات أخرى	المجموع
مدير	1	1600	800	400	2800
الموظفون القانونيون	10	8000	4000	2000	14000
الكتبة	4	1600	1200	400	3200
المجموع	15	11200	6000	2800	20000

ب ـ **تقديرات إعتمادات النفقات الأخرى ، الرمز (1117)** ؛ وتتضمن تكاليف هذه الإعتمادات النفقات القضائية ، كالرسوم ، والأجور المختلفة التي تنفق لاغراض المراجعات القضائية ، أو أجور اللجان والمحامين وغيرها . وقد قدرت تكاليف هذه الإعتمادات بـ (25000) دينار على أساس حجم العمل وعدد القضايا المتوقع مراجعتها ومتابعتها في السنة القادمة .

النشاط الرابع (4) ؛ نشاط الشؤون المحاسبية رقم (114) ؛

ويستهدف هذا النشاط ، والذي يديره مدير إدارة الشؤون المحاسبية والمالية ، إدارة الأعمال الخاصة بمهام المحاسبة ، من جميع جوانبها. وتتوزع فعاليات أعمال المحاسبة على أربع مهام ، وتنحصر تكاليف أداء هذه المهام بتكاليف العنصر البشري ، الرمز (1111) في الموازنة إضافة إلى تولي مديرية المحاسبة الأعمال الخاصة بتنفيذ اعتمادات المستلزمات السلعية ، الرمز (1113) ، واعتمادات النفقات التحويلية الرمز (1115) ، واعتمادات الإلتزامات الخارجية ، الرمز (1116) ، وقد احتسبت تكاليف هذا النشاط كالآتي :

أ ـ تقديرات تكاليف المهام وفقاً لتكاليف العنصر البشري الرمز (1111) وعلى أساس مدخل حجم العمل:

1 ـ مهمة الحسابات : ويتولى شؤونها محاسب ، يعاونه إثنان من موظفي الحسابات .

2 ـ مهمة حسابات إيرادات الضرائب : ويتولى إدارة شؤونها محاسب ضريبي ، يعاونه خمسة موظفين .

3 ـ مهمة التدقيق: ويتولى إدارة شؤونها ، أربعة مدققي حسابات.

4 ـ مهمة إدارة المخازن: ويتولى إدارة شؤونها مأمور مخزن ، بدرجة محاسب ، يعاونه كاتب حسابات.

ونتيجة لما تقدم ، فأن تقديرات تكاليف العنصر البشري لإدارة مهام هذا النشاط الرمز (1111) في الموازنة تكون كالآتي :

المهام والوظائف	عدد الوظائف	الراتب الأساسي	غلاء المعيشة	تعويضات أخرى	المجموع
مدير	1	1600	800	400	2800
محاسب	2	2400	1200	600	4200
مدقق	4	2000	800	800	3600
مأمور مخزن	1	500	300	200	1000
كاتب حسابات	8	2400	1600	800	4800
المجموع	16	8900	4700	2800	16400

ب ـ تقديرات إعتمادات نفقات المستلزمات السلعية ، الرمز (1113) ؛ وتتضمن تكاليف هذه الإعتمـادات النفقات المخصصة للتجهيزات المخزنية ، كالقرطاسية ، واللوازم والمعدات الأخرى . ومن الدراسة المخزنية لاحتياجات هذه السلع ،وما هو متوفر منها في المخزن ، قدرت المبالغ المطلوبة لشراء هذه الإحتياجات في السنة القادمة بـ (10000) دينار .

جـ ـ تقديرات إعتمادات النفقات التحويلية ، الرمز (1115) ؛ تتضمن تكاليف هذه الإعتمـادات النفقـات المخصصة لرديات (إعادة الدفع) الضرائب المحصلة ، التـي يتوقع إعادتها إلى أصحابها لأسباب قانونية ، تتعلق بأحكام الإعفاءات الضريبية ، أو بسبب التحصيل الزائد على الحد القانوني ، وقد قدرت الإعتمادات لسد حاجة هذه الرديات المتوقعة بـ (35000) دينار .

د ـ تقديرات الإلتزامات الخارجية ، الرمز (1116) ؛ تتضمن تكاليف هذه الإعتمـادات النفقات المخصصة لدفع أقساط المساهمات والإشتراكات في الهيئات الدولية ، ذات العلاقة بشؤون الضرائب ، والتي تشارك المديرية العامة فيها ، وتبلغ تكاليف هذه المساهمات السنوية بـ (7500) دينار .

النشاط الخامس (5) ؛ نشاط الشؤون المكتبية والمعلومات ، الرقم (115) ؛

ويستهدف هذا النشاط ، الذي يديره مدير، إدارة المكتبة والمعلومات ، والبيانات الإحصائية . وتوزع فعاليات وأعمال هذا النشاط على مهمتين: مهمة إدارة المعلومات والبيانات ، ومهمة إدارة المكتبة والتوثيق. وتتمثل تكاليف إداء هاتين المهمتين في تكاليف العنصر البشري ، التي تتضمنها إعتمادات الرمز (1111) في الموازنة ، إضافة إلى تولي إدارة شؤون المكتبة والمعلومات ، تنفيذ إعتمادات النفقات الرأسمالية ، الرمز (1118) ، الخاص بها .

وقد إحتسبت تكاليف هذا النشاط كالآتي :

أ ـ تقديرات تكاليف المهام ، وفقاً لتكاليف العنصر البشري وعلى أساس مدخل حجم / العمل :

1ـ مهمة إدارة المعلومات والبيانات : وتتضمن إدارة المعلومات واالبيانات الإحصائية المختلفة ، الخاصة بالشؤون الضريبية ، والمكلفين بدفع الضرائب وتهيئة الإحصاءات اللازمة بهذا الشأن . ويتولى إدارة هذه المهمة **ثلاثة إحصائيين** .

2ـ مهمة إدارة المكتبة والتوثيق : وتتضمن إدارة المكتبة والتوثيق كافة أعمال توثيق المراجع والكتب ، وتصنيف الدراسات والتقارير الخاصة بالشؤون الضريبية . ويتولى إدارة هذه المهمة ، أمين مكتبة وكاتب تسجيل ، وكاتب توثيق .

ونتيجة لما تقدم ، فإن تكاليف العنصر البشري لإدارة مهام هذا النشاط ، الرمز (1111) ، تكون كالآتي :

المهام والوظائف	عدد الوظائف	الراتب الأساسي	غلاء المعيشة	تعويضات أخرى	المجموع
مدير	1	1600	800	400	2800
احصائي	3	3000	1200	1200	5400
أمين مكتبة	1	800	300	200	1300
كاتب مكتبة	2	1000	400	300	1700
المجموع	7	6400	2700	2100	11200

ب ـ تقديرات إعتمادات نفقات المستلزمات السلعية ، الرمز (1113) :

وتتضمن هذه التقديرات تكاليف شراء الكتب والعدد الخاصة بالمكتبة وبعض المستلزمات التي تحتاج إليها الإدارة ، ووذلك وفقاً لتقارير الإحتياجات المقدمة من هذه الإدارة ، وقدرت هذه التكاليف بمبلغ (7000) دينار .

التقرير رقم (2)

البرنامج الثاني الرقم (2) والخاص بالشؤون الضريبية

وفقاً للتصميم الهيكلي الذي تم تصميمه لتخطيط إنجازات المديرية العامة لضريبة الأملاك والأراضي ، فإن هذا البرنامج يمثل الجانب الخاص بفعاليات المديرية ، بكل ما يتعلق بشؤون الضرائب ، سواء كانت هذه الضرائب تخص الأملاك ، أو تخص الأراضي . ويتفرع عن هذا البرنامج مشروعان : المشروع الأول ، يختص بشؤون ضريبة الأملاك ، ويكون رقمه في جدول موازنة المديرية العامة (21) . أما الثاني فيختص بشؤون ضريبة الأراضي ، ويكون رقمه في جدول موازنة المديرية العامة (22).ويتفرع عن كل من هذين المشروعين أنشطة ذات طبيعة متخصصة لتنفيذ مسؤولية معينة ضمن المشروع الواحد .

وقد قدرت المبالغ المتوقع تحصيلها في السنة القادمة من خلال تنفيذ هذا البرنامج بـ (45000000) دينار .

وفيما يلي نوضح أنشطة وفعاليات المشروعين المشار إليهما في هذا البرنامج :

المشروع الأول (1) ؛ **شؤون ضريبة الأملاك ، الرقم** (21) ؛

ويختص هذا المشروع بتقديرات الضرائب المفروضة على الأملاك ، وحصر المكلفين بها ، وتحصيل الضرائب الخاصة بهذه الأملاك.وقد قدرت المبالغ المتوقع جمعها في السنة القادمة من خلال هذا المشروع بـ (30 000 000) دينار .

ويتفرع عن هذا المشروع الأنشطة التالية :

النشاط الأول : إدارة وتخطيط ضريبة الأملاك ، رقم (211) ؛ ويستهدف هذا النشاط ،الذي يديره مدير إدارة وتخطيط ضريبة الأملاك ، جميع الأعمال الخاصة بمهام التخطيط والتوجيه والمتابعة ، والإشراف على كل ما يتعلق بشؤون ضريبة الأملاك ، سواء كانت في العاصمة ، أو في المحافظات . وقد إحتسبت تكاليف هذا النشاط ، على أساس تكاليف نفقات الأفراد العاملين في تنفيذ هذا النشاط ، وفقاً للرمز (1111) في

تبويبات الموازنة لنفقات الأفراد ، ووفقاً لمدخل حجم العمل ، الذي يقوم به كل موظف في إطار هذا النشاط ، حيث قدر عدد الموظفين العاملين بثلاثة موظفين لشؤون التخطيط ، وثلاثة آخرين ، لشؤون المتابعة ، وكالآتي :

تقديرات نفقات الأفراد ، الرمز (1111) ، النشاط الأول (211)

المهام والوصائف	عدد الوظائف	الراتب الأساسي	غلاء المعيشة	تعويضات أخرى	المجموع
مدير	1	1600	800	400	2800
شؤون التخطيط	3	2400	1500	600	4500
شؤون المتابعة	3	2100	1200	600	3900
المجموع	7	6100	3500	1600	11200

النشاط الثاني - تقديرات ضريبة الأملاك ، الرقم (212)

ويتضمن هذا النشاط ، الذي يديره مدير إدارة ، تقديرات ضريبة الأملاك وجميع الأعمال والفعاليات المتعلقة بهذه الضريبة وحصر المكلفين بها . وقد وزعت أعمال وفعاليات هذا النشاط ، وفقاً لتجانسها ، على ثلاثة مهام . وتتمثل تكاليف هذه المهام في تكاليف العنصر البشري ، والتي ترصد ضمن إعتمادات الرمز (1111) في الموازنة ، وتقدر على أساس مدخل (رجل / سنة) . كما يستهدف هذا النشاط تنفيذ الأعمال الخاصة باعتمادات المستلزمات الخدمية الرمز (1112) ، وإعتمادات النفقات الأخرى ، الرمز (1117) .

وفيما يلي نوضح طرق إحتساب تقديرات تكاليف إنجاز الأعمال الخاصة بهذا النشاط وكالآتي :

أ- تقديرات إعتمادات تكاليف العنصر البشري الرمز (1111) وفقاً للمهام :

1 - مهمة تقديرات ضريبة الأملاك السكنية : ويقدر عدد الأملاك السكنية الخاضعة للضريبة مع التي يتوقع أن تخضع في السنة القادمة بـ(200000)مسكن ، وعلى أساس تقدير تكاليف العنصر البشري وفقاً لأساس مدخل (رجل / سنة) ، فإن الموظف الواحد يستطيع أن يرعى شؤون تقدير الضريبة في السنة لكل (000 40) مسكن ، وبذلك يكون عدد الموظفين اللازمين لتنفيذ هذه المهمة خمسة موظفين .

2 - مهمة تقديرات ضريبة الأملاك غير السكنية : ويقدر عدد الأملاك غير السكنية الخاضعة للضريبة بـ (96000) مبنى ، وعلى أساس تقدير تكاليف العنصر البشري ، وفقاً

لأساس مدخل (رجل / سنة) ، فإن الموظف الواحد يرعى شؤون تقدير (24000) مبنى في السنة الواحدة . وبذلك يكون عدد الموظفين اللازمين لتنفيذ هذه المهمة أربعة .

3 ـ مهمة تقديرات ضريبة أملاك المؤسسات التجارية : وبقدر عدد أملاك المؤسسات التجارية الخاضعة للضريبة بـ(60 000) مبنى ، وعلى أساس تقدير تكاليف العنصر البشري ، وفقاً لأساس مدخل (رجل / سنة) ، فإن الموظف الواحد يرعى شؤون تقدير (20 000) مبنى في سنة الواحدة ، وبذلك يكون عدد الموظفين اللازمين لتنفيذ هذه المهمة ، ثلاثة موظفين .

ونتيجة لما تقدم فإن تكاليف العنصر البشري الخاص بهذا النشاط تكون كالآتي :

تقديرات نفقات الأفراد ، الرمز (1111) ، النشاط الثاني (212) ؛

المهام والوظائف	عدد الوظائف	الراتب الأساسي	غلاء المعيشة	تعويضات أخرى	المجموع
مدير	1	1600	800	400	2800
التقديرات السكنية	5	3000	1500	1000	5500
التقديرات غير السكنية	4	2000	1000	800	3800
تقديرات مباني المؤسسات	3	1500	800	600	2900
المجموع	13	8100	4100	2800	15000

ب ـ تقديرات المستلزمات الخدمية ، الرمز (1112) للنشاط الثاني (212) ؛

وتتضمن هذه التقديرات تكاليف المستلزمات التي تحتاج إليها الإدارة في تنفيذ نشاط التقديرات ، من نماذج واستمارات خاصة وغيرها ، وقدرت تكاليفها بـ(15000) دينار .

جـ ـ تقديرات النفقات الأخرى ، الرمز (1117) ، للنشاط (212)

وتتضمن هذه التقديرات تكاليف المكافآت المالية ، المخصصة إلى المخبرين عن التهريب من الضرائب وغيرها من مكافآت مالية وجوائز وتعويضات. وقد قدرت تكاليف هذه النفقات بـ(35000) دينار .

النشاط الثالث ، المتابعة والجباية رقمه (213) ؛ ويستهدف هذا النشاط ، الذي يديره مدير إدارة المتابعة والجباية ، كل ما يتعلق بأعمال المتابعة وجباية الضرائب المقدرة على المكلفين وضمان دفعها. ويتفرع عن هذا النشاط مهمتان: المهمة

الأولى مهمة تحصيل الضرائب ، والمهمة الثانية متابعة التحصيل. هذا إضافة إلى قيام إدارة هذا النشاط بتأمين فعاليات المستلزمات الخدمية الخاصة بهذا النشاط ، وعلى أساس هذا الحجم من العمل احتسبت تكاليف هذا النشاط على الوجه التالي :

1 ـ **مهمة تحصيل الضرائب** : تستهدف هذه المهمة القيام بجميع الأعمال والإجراءات الخاصة بتحصيل المبالغ من المكلفين . وعلى أساس مدخل (رجل / سنة) فإن كل موظف يتولى شؤون عدد (5000) مكلف بدفع الضريبة في السنة .

ولما كان عدد المكلفين بدفع الضريبة ويبلغ (50 000) مكلفا ، فإن عدد الموظفين لإنجاز هذه المهمة ، هو عشرة موظفين .

2 ـ **مهمة متابعة تحصيل الضريبة** : تستهدف هذه المهمة جميع أعمال وفعاليات المتابعة المتعلقة بتحصيل المبالغ المستحق دفعها من قبل المكلفين ، وملاحقة المتهربين من الدفع . وطلب إتخاذ الإجراءات القانونية وإقامة الدعاوي بحق المتخلف عن الدفع منهم . وعلى أساس مدخل (رجل / سنة) ، واعتبار إن عدد حالات المطلوب متابعتها في السنة ستكون (10 000) حالة ، وإن الموظف الواحد يمكنه أن يتولى (2500) حالة في السنة ، فإن عدد الموظفين اللازمين لإنجاز هذه المهمة هو أربعة موظفين .

ونتيجة لما تقدم فإن تكاليف العنصر البشري لإدارة النشاط الثاني رقم (213) تكون كالآتي :

تقديرات نفقات الأفراد ، الرمز (1111) ، النشاط الثاني :

المهام والوظائف	عدد الوظائف	الراتب الأساسي	غلاء المعيشة	تعويضات أخرى	المجموع
مدير	1	1600	800	400	2800
التحصيل	10	6000	4000	2000	12000
المتابعة	4	2400	1600	800	4800
المجموع	15	10000	6400	3200	19600

3 ـ **تقديرات المستلزمات الخدمية ، الرمز (1112) ، النشاط الثالث (213) :**

وتتضمن هذه الإعتمادات تكاليف المستلزمات التي تحتاج إليها الإدارة في تنفيذ نشاط المتابعة والجباية ، كالإستمارات وطباعة مختلف نماذج إجراءات العمل . وإحتسبت

تكاليف هذه المستلزمات بـ (25000) دينار .

تقرير رقم (3)
المشروع الثاني ـ ضريبة الأراضي

المشروع رقم (2) هو المشروع الثاني المتعلق بضريبة الأراضي وهو المشروع الثاني من البرنامج الثاني رقم (2) في إطار برمجة موازنة المديرية العامة . ويكون رقم هذا المشروع في موازنة هذه المديرية (22) .

يستهدف هذا المشروع كل ما يتعلق بتقديرات وتحصيل الضرائب الخاصة بالأراضي ، في حين كـان المشروع الأول السابق له يختص بالضرائب الخاصة بالأملاك والمباني . ويتضمن المشروع الثاني موضوع هذا البحـث ، ثلاثة أنشطة هي : نشاط إدارة مشروع ضريبة الأراضي والتخطيط له ، ونشاط التقديرات والإجراءات الخاصة ونشاط ، تحصيل ضريبة الأراضي.وقد قدرت المبالغ المتوقع جمعها من خلال تنفيذ المشروع الثاني هذا بـ (15000000) دينار .

وفيما يلي نوضح أنشطة هذا المشروع وطرق احتساب تكاليف أدائها :

النشاط الأول ـ إدارة وتخطيط ضريبة الأراضي رقم (221) :

يستهدف هذا النشاط الذي يديره مدير إدارة تخطيط ضريبة الأراضي ، تنفيذ الأعمال الخاصة بالتخطيط التوجيه والمتابعة والأشراف على كل ما يتعلق بشؤون ضريبة الأراضي ، وقد احتسبت تكاليف هذا النشاط على أساس تكاليف نفقات الأفراد العاملين في تنفيذ هذا النشاط وفقاً للرمز (1111)في تبويبات الموازنة وعلى أساس مدخل (حجم العمل) الذي يقوم به كل موظف في إطار هذا النشاط ، حيث قدر عدد الموظفين اللازمين لشؤون التخطيط بأربعة موظفين ، ولشؤون الرقابة والمتابعة .

ونتيجة لما تقدم فأن تكاليف العنصر البشري لإدارة هذا النشاط تكون كالآتي

تقديرات نفقات الأفراد ، الرمز (1111) للنشاط الأول من المشروع الثاني

المهام والوظائف	عدد الوظائف	الراتب الأساسي	غلاء المعيشة	تعويضات أخرى	المجموع
مدير	1	1600	800	400	2800
تخطيط	4	3200	2000	800	6000
رقابة	3	2400	1500	600	4500
المجموع	8	7200	4300	1800	13300

النشاط الثاني ـ نشاط التقديرات والإجراءات والضبط رقم (222) :

ويستهدف هذا النشاط ، الذي يديره مدير التقديرات والضبط ، تنفيذ الأعمال الخاصة بتقديرات الضرائب المستحقة على الأراضي الخاضعة لها ، وإجراء الكشوفات والضبط الضريبي وتسجيل الأراضي ومواصفاتها إلى غير ذلك من إجراءات . هذا إضافة إلى تنفيذ إدارة هذا النشاط اعتمادات المستلزمات الخدمية للرمز (1112) .

وتكون تكاليف هذا النشاط كالآتي:

أ ـ تكاليف العنصر البشري :

إن عدد الأراضي المتوقع خضوعها لهذه لضريبة في السنة القادمة ب(100 000)قطعة أرض وإن الموظف الواحد يمكنه أن يتولى شؤون ضريبة (10000)قطعة أرض في السنة، وعلى أساس مدخل رجل/سنة) يكون عدد الموظفين اللازمين لتنفيذ هذا النشاط عشرة موظفين.

ونتيجة لما تقدم فإن تكاليف العنصر البشري لإدارة هذا النشاط تكون كالآتي :

المهام والوظائف	عدد الوظائف	الراتب الأساسي	غلا المعيشة	تعويضات أخرى	المجموع
مدير	1	1600	800	400	2800
التحصيل	5	4000	2000	1000	
كاتب	3	1200	600	300	.2100
المجموع	9	6800	3400	1700	11900

ب ـ تقديرات اعتمادات المستلزمات الخدمية الرمز (1112) :

وتتضمن هذه الإعتمادات ، تكاليف الإجراءات والتعقبات ومكافأة اللجان الخاصة بأغراض تقديرات الضرائب على الأراضي وقياساً على عدد اللجان والأفراد العاملين بها ، وعدد أيام العمل ومكافأتهم اليومية أضافة إلى تكاليف الإجراءات والتعقبات المتوقع إنفاقها في السنة القادمة ، وذلك وفقاً للدراسة التقديرية المقدمة من إدارة هذا النشاط فقد قدرت تكاليف اعتمادات هذه المستلزمات الخدمية ب(25000)دينار .

النشاط الثالث: نشاط تحصيل ضريبة الأراضي رقم (223) :

يستهدف هذا لنشاط الذي يديره مدير تحصيل ضريبة الأراضي ، تنفيذ الأعمال والإجراءات اللازمة لتأمين تحصيل ضريبة الأراضي المستحقة على المكلفين بها ، وتنحصر تكاليف هذا النشاط في تكاليف العنصر البشري حيث يعتمد تنفيذ هذا النشاط على عدد من الموظفين وإن الموظف الواحد يتولى شؤون تحصيل ضريبة (20000) قطعة أرض في السنة وعدد قطع الأراضي الخاضعة للضريبة تقدر ب(100 000) قطعة ، وعلى أساس مدخل (رجل/سنة) فإن عدد الموظفين اللازمين لتنفيذ هذا النشاط خمسة موظفين يعاونهم ثلاثة موظفين بدرجة كاتب.

المهام والوظائف	عدد الوظائف	الراتب الأساسي	غلاء المعيشة	تعويضات أخرى	المجموع.
مدير	1	1600	800	400	2800
تقديرات إجراءات	10	8000	5000	2000	15000
المجموع	11	9600	5800	2400	17800

ملحق

الهيكل العام لتصنيف الحسابات الحكومية

مقدمة:

لقد تم إعداد الهيكل العام لتصنيف حسابات الحكومة ، معتمداً بشكل أساسي وحدة التبويب الإقتصادي والنوعي على مستوى الوحدة المحاسبية ، بما يمكن من توحيد البيانات المحاسبية للوحدات المتماثلة ، والوحدات الحكومية ككل بعملية تجميع هرمية تساعد إلى حد بعيد في توفير مقومات المقارنة للأنشطة المتماثلة ، إلى جانب خدمة أغراض التخطيط المالي على المستويات المختلفة ، بما في ذلك المحاسبة القومية نتيجة التنسيق بين محتويات الدليل والحسابات القومية .

كما تضمن الهيكل العام للتصنيف عدة تشكيلات ذات رموز خاصة لكل منها ، تمكن من تحقيق أهداف التصنيف المتقاطع في عملية التجميع والتحليل للنتائج المستخرجة من نشاط الوحدات المحاسبية بطريقة تلقائية لا تكلفها غير تثبيت الرمز الخاص لكل نوع من أنواع التصنيف في مكان يحدد في كشوف الحسابات التي تنتجها .

الركائز التي يستندّ إليها هيكل التصنيف المحاسبي للنظام :

يستند النظام أساساً إلى تطبيق نظام الإستقلال المحاسبي للوحدة المحاسبية الحكومية ، وقد روعي عند وضع أسس التصنيف والتركيز مرونة كبيرة تجعل من الممكن تطبيقه بسهولة في ظل النظام المحاسبي المركزي ، وكذلك في المرحلة الإنتقالية من النظام المحاسبي المركزي إلى اللامركزي .

(مقتبس من النظام المحاسبي الحكومي الموحد لدول العربية كما أقرته الندوة العلمية المنعقدة في تونس خلال الفترة من 16-21 من حزيران 1980)

مكونات هيكل التصنيف المحاسبي للنظام:

إعتمدت أرقام الترميز التالية لتصنيف الحسابات الحكومية :

رقم الرمز	مدلوله	
المجموعة الأولى 1	حسابات الموازنة حسابات المركز المالي	وتشمل التصنيف الاقتصادي والنوعي
المجموعة الثانية 3	التصنيف الإداري	
المجموعة الثالثة 4	التصنيف الجغرافي	
المجموعة الرابعة 5	وتشمل التصنيف الوظيفي الإقتصادي الجغرافي	

المجموعة الأولى: التصنيف الإقتصادي والنوعي.

روعي في تصنيف الحسابات في هذه المجموعة متطلبات عرض المركز المالي للوحدة المحاسبية وتحليل النفقات والموارد بشكل يخدم أهداف التنظيم المحاسبي للوحدة المحاسبية الحكومية والدولة ككل . ولذلك فقد احتوى التصنيف جميع أنواع الحسابات التي تتعامل بها جميع الوحدات الحكومية ، مرمزة على أساس الترميز العشري ، على أن تستخدم الوحدة المحاسبية الحكومية ما تحتاجه من هذه الحسابات دون الإخلال بعملية الترميز ، إلى جانب إمكانية إجراء تحليل فرعي يتناسب مع تطلعاتها لخدمة الإدارة ، وتحقيق المرحلة التي قد تختارها لأغراض محاسبة الأداء في حالة الإنتقال إلى محاولة تطبيق موازنة الأداء ، وبالإستفادة من المرونة العالية التي اعتمدتها أسس الترميز في التصنيف الإداري . وعلى هذا الأساس فقد احتوت هذه المجموعة من تصنيف حسابات الموازنة وحسابات المركز المالي في مرحلتين:

المرحلة الأولى ـ الهياكل التنظيمية

وبموجبها صنفت الحسابات الحكومية إلى مجموعتين وضع لكل منها الرمز المبين بجانبها :

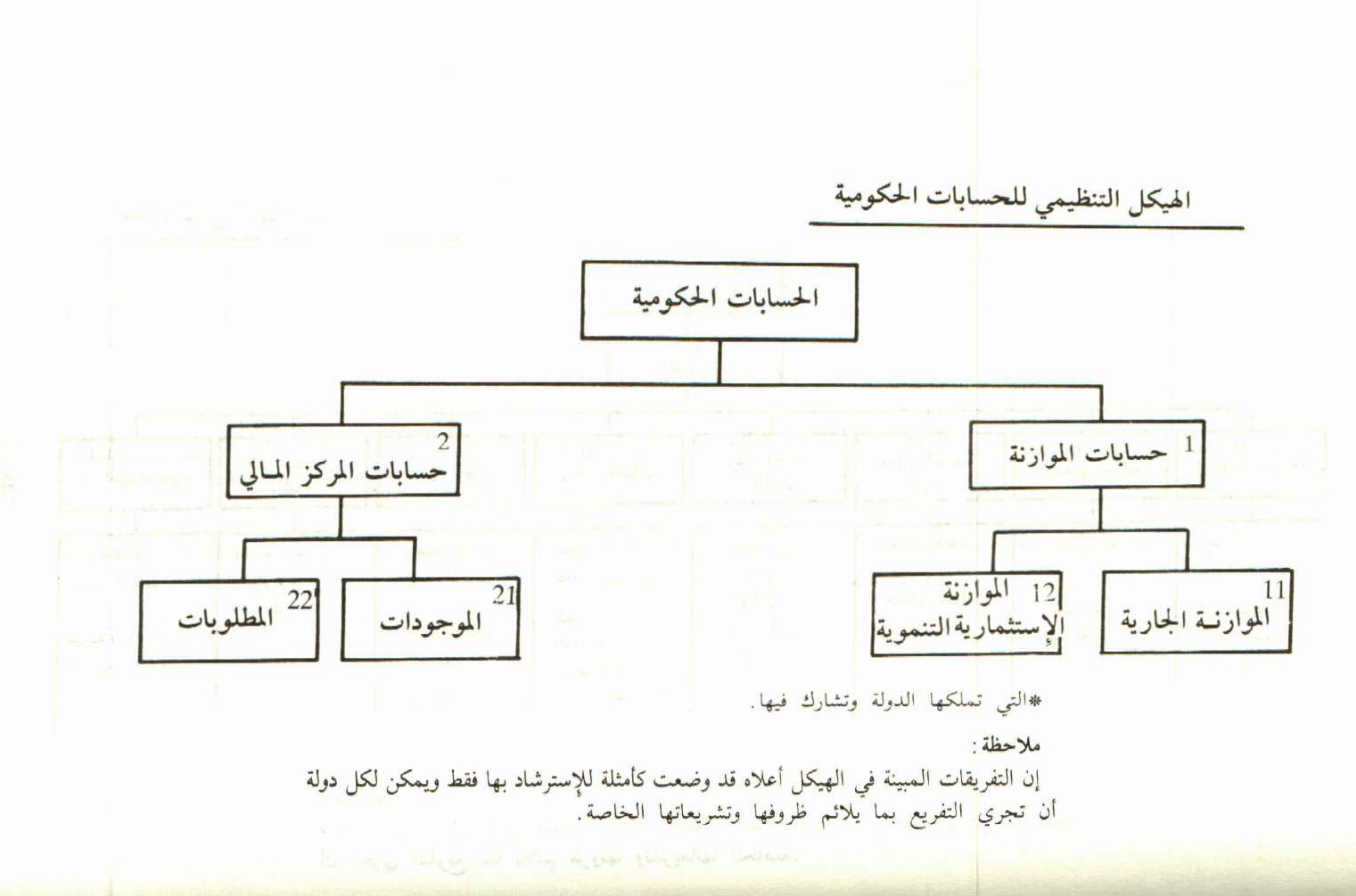
رقم الرمز	اسم الحساب
1	حسابات الموازنة
2	حسابات المركز المالي

كما صنفت كل من المجموعتين إلى حسابات إجمالية رئيسية ، وفرعت الحسابات الإجمالية إلى حسابات فرعية كما هو مبين في الجداول على الصفحات من رقم 20 إلى 24 .

المرحلة الثانية ـ التصنيفات الحسابية

وبموجبها صنفت كل مجموعة من حسابات الموازنة وحسابات المركز المالي إلى حسابات عامة ومساعدة وفرعية ، كما هو مبين تفصيلاً في الجداول المرفقة على الصفحات 25 إلى 29 .

الهيكل التنظيمي للحسابات الحكومية

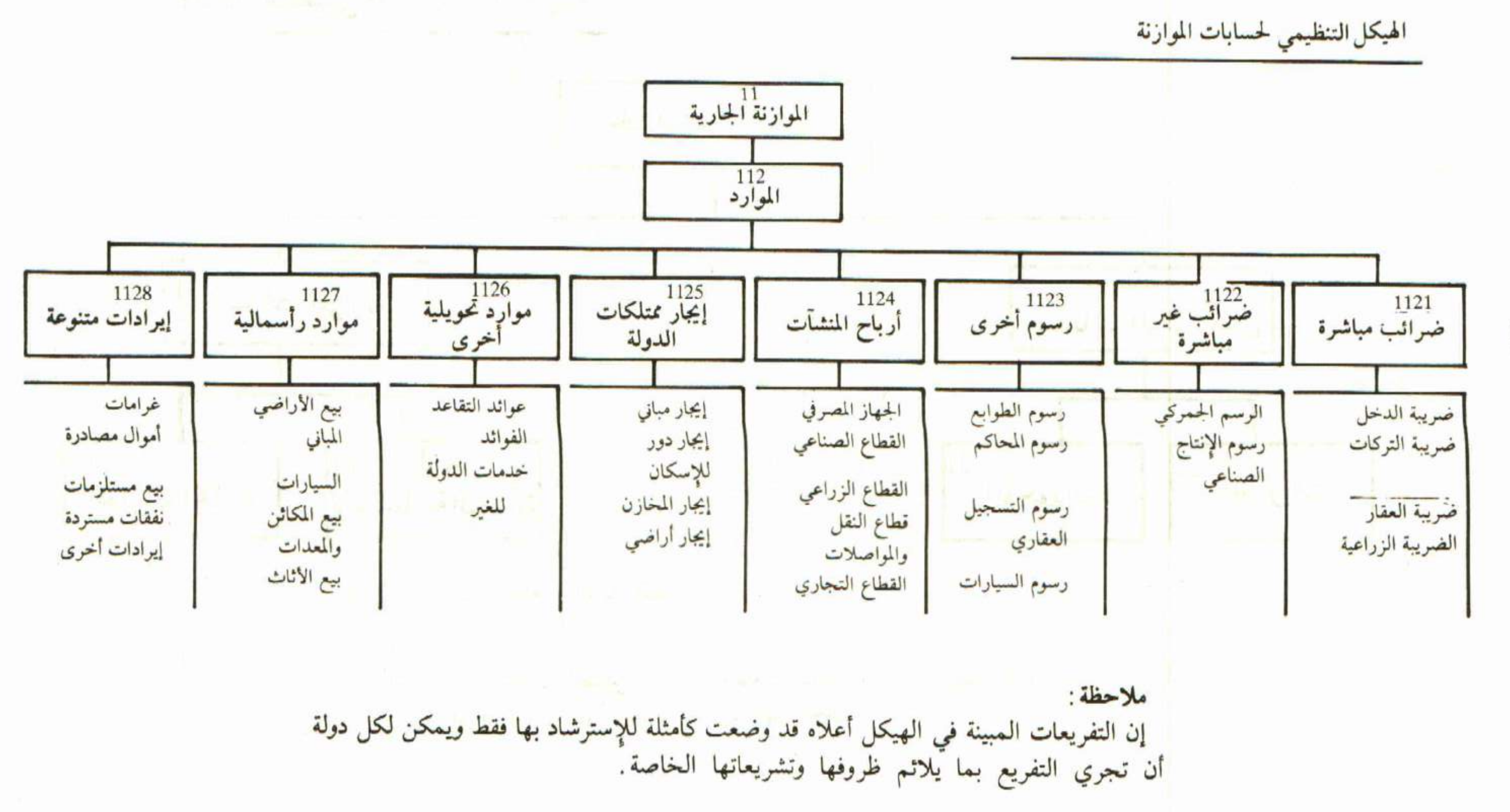


*التي تملكها الدولة وتشارك فيها.

ملاحظة:

إن التفريقات المبينة في الهيكل أعلاه قد وضعت كأمثلة للإسترشاد بها فقط ويمكن لكل دولة أن تجري التفريع بما يلائم ظروفها وتشريعاتها الخاصة.

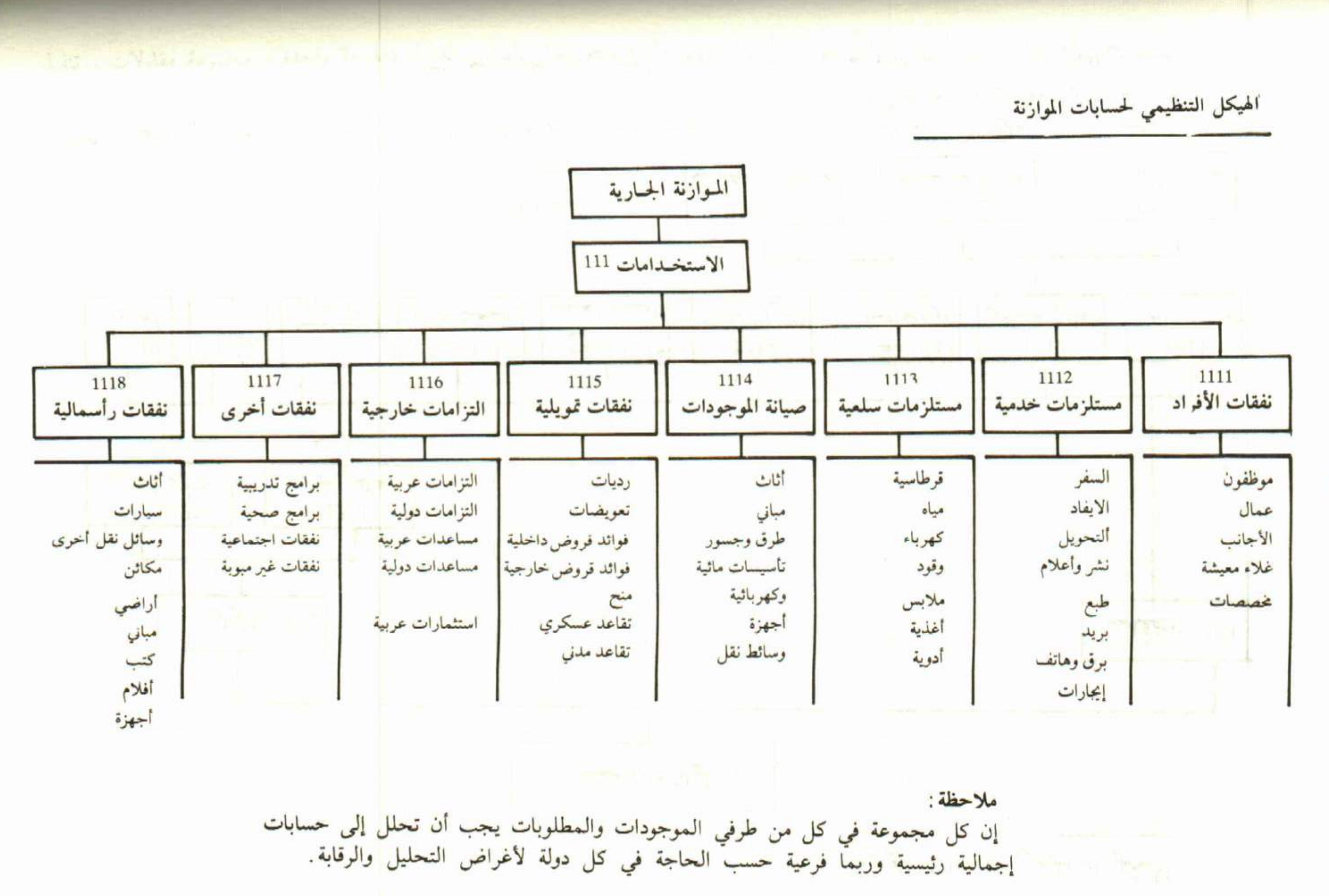
الهيكل التنظيمي لحسابات الموازنة



ملاحظة :

إن التفريعات المبينة في الهيكل أعلاه قد وضعت كأمثلة للإسترشاد بها فقط ويمكن لكل دولة أن تجري التفريع بما يلائم ظروفها وتشريعاتها الخاصة.

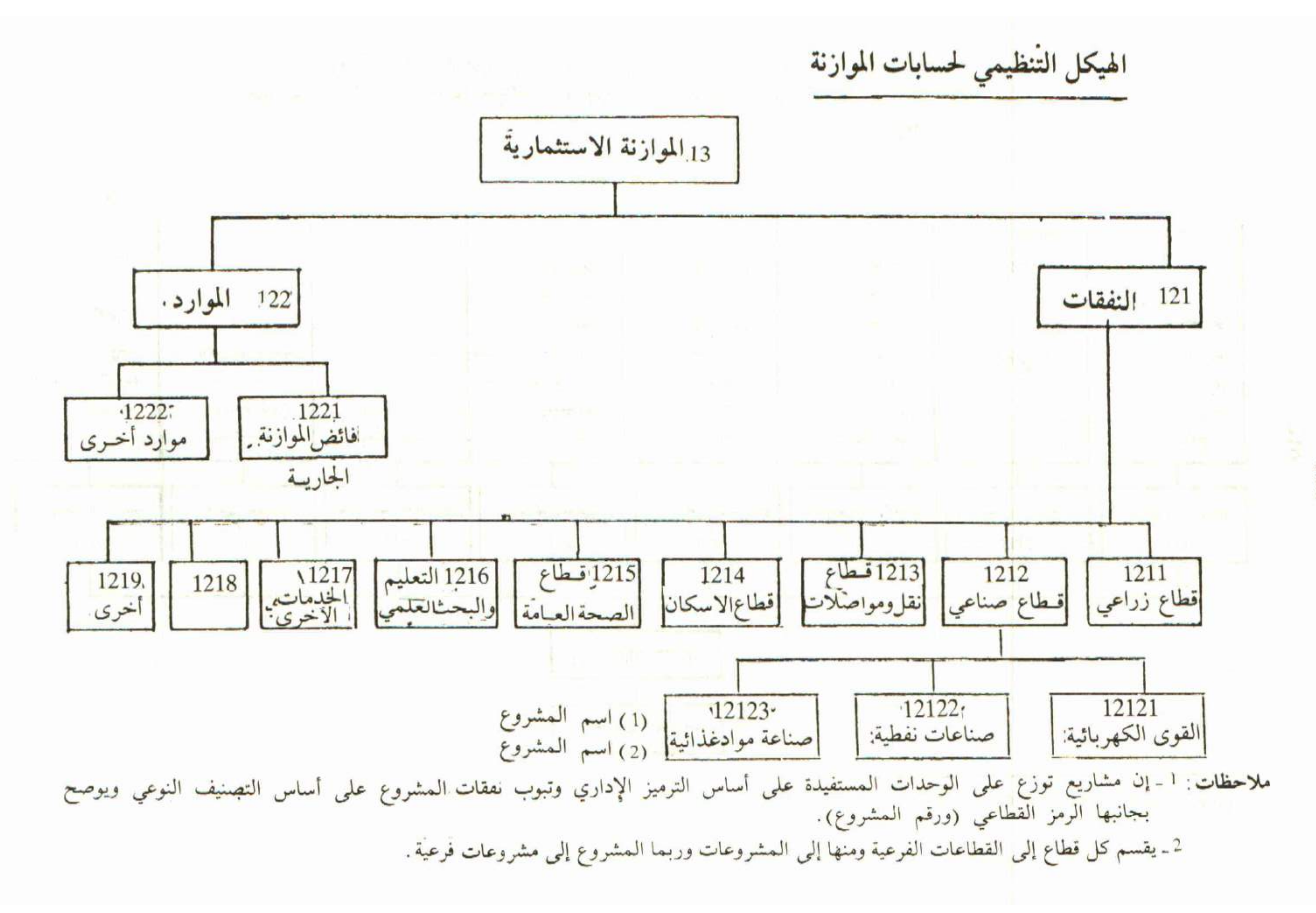
الهيكل التنظيمي لحسابات الموازنة



ملاحظة :

إن كل مجموعة في كل من طرفي الموجودات والمطلوبات يجب أن تحلل إلى حسابات إجمالية رئيسية وربما فرعية حسب الحاجة في كل دولة لأغراض التحليل والرقابة.

الهيكل التنظيمي لحسابات الموازنة



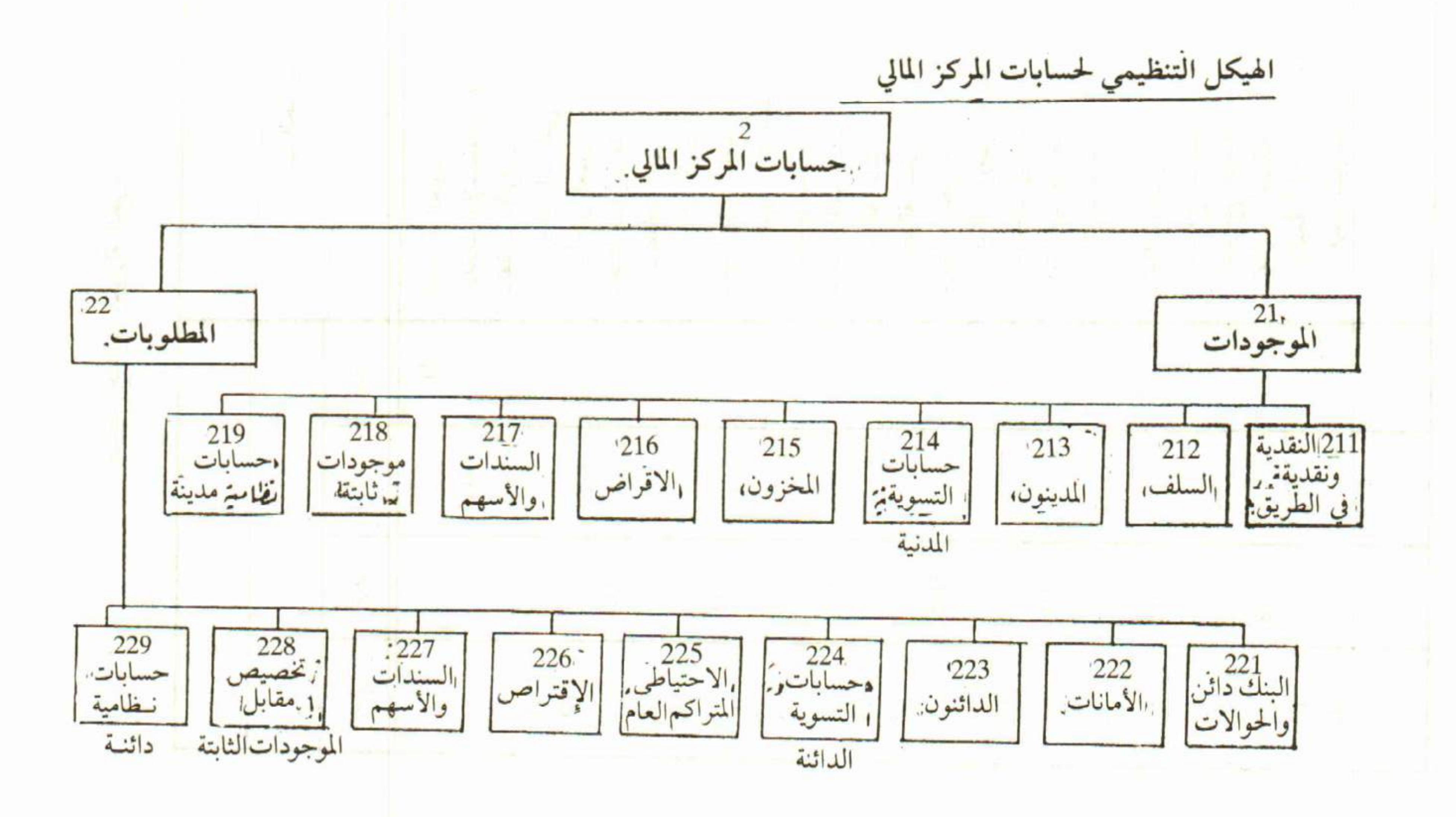
ملاحظات: 1 - إن مشاريع توزع على الوحدات المستفيدة على أساس الترميز الإداري وتبوب نفقات المشروع على أساس التصنيف النوعي ويوضح بجانبها الرمز القطاعي (ورقم المشروع).

2 - يقسم كل قطاع إلى القطاعات الفرعية ومنها إلى المشروعات وربما المشروع إلى مشروعات فرعية.

3- إن تصنيف النفقات ضمن المشروع الواحد... أمر ضروري ولكنه يعتمد على أسلوب التنفيذ (مقاومة واحدة، مجموعة مقاولات، تنفيذ مباشرة.. الخ) ولذلك يترك لكل دولة التصرف على هذا الأساس.

4- إن ما ذكر بالنسبة للموارد يمثل الإطار العام وبالإمكان إضافة مصادر رئيسية أخرى مثل المساعدات الخارجية، التبرعات، كما أنه يجب تقسيم كل مجموعة إلى عدد من الحسابات الرئيسية والفرعية للحصول على تحليل للمصادر وحصيلة كل منها.

الهيكل التنظيمي لحسابات المركز المالي



تصنيف حسابات الموازنة الجارية

جزئي	فرعي	مساعد	عام	اسم الحساب
			11	الموأزنة الجارية :
		111		النفقات (الإستخدامات) :
	1111			ـ نفقات الأفراد :
01				ـ رواتب الموظفين
02				ـ أجور العمال
	1112			ـ مستلزمات خدمة :
01				ـ نفقات السفر
02				ـ نفقات الإيفاد
	1113			ـ مستلزمات سلعية :
01				ـ مصروفات قرطاسية
02				ـ مصاريف مياه
	1114			ـ صيانة الموجودات :
01				ـ صيانة أثاث
02				ـ صيانة مباني .
	1115			ـ نفقات تحويلية :
01				ـ فوائد قروض داخلية
02				ـ رديات إيرادات .
	1116			ـ إلتزامات خارجية :
01				ـ إلتزامات عربية .
02				
	1117			ـ نفقات أخرى :
01				ـ برامج تدريبية .
02				ـ برامج صحية .
	1118			ـ نفقات رأسمالية :
01				ـ قيمة أثاث .
02				ـ قيمة سيارات .

تصنيف حسابات الجارية (تابع)

اسم الحساب	عام	مساعد	فرعي	جزئي
الموارد :		112		
ـ الضرائب المباشرة :			1121	
ـ ضريبة الدخل .				01
ـ ضريبة التركات .				02
ـ الضرائب غير المباشرة :			1122	
ـ الرسم الجمركي .				01
ـ رسم الإنتاج .				02
ـ رسوم أخرى :			1123	
ـ رسوم الطوابع .				01
ـ رسوم المحاكم .				02
ـ أرباح النشآت التي تملكها الدولة أو تشارك فيها :			1124	
ـ أرباح الجهاز المصرفي .				01
ـ أرباح القطاع الصناعي .				02
ـ إيجازات ممتلكات الدولة :			1125	
ـ إيجار مباني .				01
ـ إيجار أسكان .				02
ـ موارد تحويلية أخرى :			1126	
ـ عوائد التقاعد .				01
ـ الفوائد .				02
ـ موارد رأسمالية :			1127	
ـ بيع الأراضي .				01
ـ بيع المباني .				02
ـ إيرادات متنوعة :			1128	
ـ غرامات .				01
ـ أموال مصادرة .				02

تصنيف حسابات الموازنة الإستثمارية

اسم الحساب	عام	مساعد	فرعي	جزئي
الموازنة الإستثمارية :	12			
النفقات (الإستخدامات) :		121		
ـ قطاع زراعي :			1211	
ـ مشاريع زراعية .				01
ـ مشاريع تخزين .				02
ـ قطاع صناعي :			1212	
ـ القوى الكهربائية .				01
ـ صناعات نفطية .				02
ـ قطاع النقل والمواصلات :			1213	
ـ قطاع الإسكان .			1214	
ـ قطاع الصحة العامة .			1215	
ـ قطاع التعليم والبحث العلمي .			1216	
ـ قطاع الخدمات الأخرى .			1217	
ـ . . .			1218	
ـ أخرى .			1219	
الموارد :		122		
ـ فائض الموازنة الجارية .			1221	
ـ موارد أخرى .			1222	

تصنيف حسابات المركز المالي

جزئي	فرعي	مساعد	عام	اسم الحساب
			21	**الموجودات :**
		211		ـ النقدية :
	2111			ـ الصندوق .
	2112			ـ البنك .
	2113			ـ نقدية في الطريق .
		212		ـ السلف :
	2121			ـ سلف الموظفين :
01				ـ سلف السفر .
02				ـ سلف الإيفاد .
		213		ـ المدينون :
		214		ـ حسابات التسوية المدنية :
	2141			ـ إيرادات مستحقة غير مقبوضة .
	2142			ـ مصروفات مدفوعة مقدماً .
		215		ـ المخزون .
		216		ـ الإقراض .
		217		ـ السندات والأسهم .
		218		ـ الموجودات الثابتة :
	2181			ـ مباني .
	2182			ـ سيارات .
	2183			ـ أثاث .
		219		ـ حسابات نظامية مدينة .

تصنيف حسابات المركز المالي (تابع)

اسم الحساب	عام	مساعد	فرعي	جزئي
المطلوبات :	22			
ـ البنك والحوالات :		221		
ـ البنك .			2211	
ـ الحوالات .			2212	
ـ الأمانات .		222		
ـ الدائنون .		223		
ـ حسابات التسوية الدائنة :		224		
ـ إيرادات مقبوضة مقدماً .			2241	
ـ مصروفات مستحقة للدفع .			2242	
ـ الإحتياطي العام .		225		
ـ الإقتراض .		226		
ـ السندات والأسهم .		227		
ـ تخصيص مقابل الموجودات الثابتة :		228		
ـ تخصيص مقابل تكلفة المباني .			2281	
ـ تخصيص مقابل تكلفة السيارات .			2282	

المجموعة الثانية : (التصنيف الإداري)

روعي في هذا التصنيف إعطاء الوحدات الإدارية الرئيسية في الدولة رموزاً أساسية يتفرع منها رموز فرعية وفق التسلسل الإداري على أساس الترميز العشري وبشكل مرن يسمح بإعطاء رموز فرعية تتناسب مع إتساع قاعدة الجهاز الإداري للوحدات المحاسبية في حالة الإنتقال إلى تطبيق نظام الإستقلال المحاسبي أو التوسع فيه ، مع إمكانية إستخدام نفس أسلوب الترميز بفعالية عالية في ظل النظام المحاسبي المركزي .

بالإضافة إلى ذلك ، فإن هذا الأسلوب من التصنيف يساعد الإدارة المالية في الوحدات الحكومية المركزية في توزيع التخصصات المالية على وحدتها الفرعية بمرونة ، كما يساعد في تجميع البيانات المحاسبية بطريقة هرمية ، وإجراء المقارنات بين نتائج أنشطة الوحدات المتماثلة في أجهزة الدولة المختلفة .

وقد اتبع في المشروع الأسلوب الآتي في الترميز :

المرتبة الأولى :

وتعني بشكل عام الإدارات المركزية الرئيسية في الدولة (مثل الوزارة والإدارات الرئيسية التي لا ترتبط بوزارة) وقد أعطيت رمزان عشريان (إلى يمين الرمز 3 الذي خصص للترميز الإداري) نظراً لتجاوز عدد الإدارات الرئيسية في الدول العربية عن (9) تسعة ، وتبعاً لذلك ستحمل الرموز الآتية : 301 ، 302 ، 303 ، . . . ، 310 ، 311 ، . . . الخ .

المرتبة الثانية :

وتعني بشكل عام الإدارة المتخصصة ضمن نشاط الوحدة الرئيسية ، وقد أعطي لها رمزان عشريان إلى يمين الرمز المخصص للإدارة الرئيسية . فإذا افترضنا أن الرمز المخصص لوزارة التربية كان 311 مثلاً ، وان وزارة التربية ست مديريات عامة ، إضافة إلى ديوان الوزارة ، فإن كلاً منها سيأخذ الرمز الآتي :

ـ ديوان الوزارة	31101
ـ المديرية العامة الأولى	31102
ـ	. . . . .
ـ المديرية العامة السادسة	31107

المرتبة الثالثة :

وتتمثل بالوحدات المحاسبية المتفرعة عن الوحدة الإدارية المتخصصة ، وتعطى رمزان عشريان يتفرعان من الرمز المخصص للإدارة الأم .

إذا فرضنا أن الرمز 31106
في المثال السابق يعني المديرية العامة للتعليم الثانوي ، فإن مديريات التربية في المحافظات كوحدات محاسبية ستأخذ الرموز المبينة بجانبها كالآتي :

ـ المديرية العامة للتعليم الثانوي	3110601
ـ مديرية التعليم الثانوي في المحافظة الأولى	3110602
ـ	. . . . . .
ـ مديرية التعليم الثانوي في المحافظة رقم (20)	3110621

المرتبة الرابعة :

في حالة التوسع في تطبيق نظام الإستقلال المحاسبي على مستوى المدارس كما في المثال السابق ، سيعطي لكل مدرسة ثانوية (كوحدة محاسبية فرعية) رمز من منزلتين عشريتين متفرع من الرمز المخصص لمديرية التعليم المرتبطة بها إدارياً على النحو الآتي :

ـ مديرية التعليم الثانوي في المحافظة الأولى	311060201
ـ المدرسة الثانوية الأولى	311060202
ـ	. . . .
ـ المدرسة الثانوية الخامسة	311060206

المجموعة الثالثة : (التصنيف الوظيفي)

ويعتمد هذا التصنيف على إعطاء رموز خاصة للوظائف الرئيسية للدولة كمجموعات نظراً لاحتمال حدوث إختلاف بين وظائف الوحدات الحكومية وارتباطها الإداري بسبب ظروف تنظيمية أو إدارية معينة . فمثلاً قد يوجد نشاط تعليمي في وزارة الصحة أو في وزارة الشؤون الإجتماعية مما قد يفقد التصنيف القدرة على إعطاء التحليل المطلوب لتكاليف الوظائف الأساسية التي تقدمها أجهزة الدولة المختلفة .

وهناك تقسيمات متعددة للتصنيف الوظيفي ، فهو مثلاً في دليل هيئة الأمم المتحدة يتكون من (4) أربع مجموعات رئيسية تنقسم إلى (15) خمس عشرة مجموعة

فرعية ، تنقسم بدورها إلى (76) ستة وسبعين نوعاً من الخدمات ، وإلى جانب ذلك توجد النفقات غير القابلة للتوزيع وتنقسم إلى (5) خمسة أقسام فرعية ، أما في تطبيقات بعض الدول فهناك تقسيمات مختلفة للتصنيف الوظيفي تتفاوت بين الأقسام الأربعة الرئيسية إلى (16) ستة عشر قسماً رئيسياً أو أكثر . وبغض النظر عن عدد التقسيمات فقد أعد ترميز للتصنيف الوظيفي وخصص له الرمز (4) رقم أربعة وتتفرع عنه المجموعات الرئيسية والفرعية الآتية :

المرحلة الأولى :

وتتضمن المجموعات الرئيسية من هيكل التصنيف الوظيفي وتعطى رمزاً من منزلة عشرية واحدة إلى جهة اليمين من الرمز الوظيفي كالآتي :

- قطاع الخدمات العامة 41
- قطاع التعليم 42
- قطاع الصحة والخدمات الإجتماعية 43
- قطاع الزراعة 44
- . . . الخ .

المرحلة الثانية :

وتنقسم فيه كل مجموعة من المجموعات الرئيسية إلى مجموعات فرعية تعطى منزلة عشرية إلى جهة اليمين من الرمز المعطى للمجموعات الرئيسية . فمثلاً قطاع التعليم والذي يحمل الرمز (42) يمكن تجزئته إلى المجموعات الفرعية الآتية :

- التعليم العالي 421
- التعليم الثانوي 422
- التعليم الثانوي 422
- التعليم المهني 423
- التعليم الإبتدائي 424
- . . . الخ .

المرحلة الثالثة :

وتتضمن تقسيم المجموعات الفرعية إلى أنواع حسب طبيعة الخدمات المقدمة تعطى منزلة عشرية إلى الجهة اليمنى لرمز المجموعة التي تنتمي إليها ، فالتعليم المهني مثلاً يمكن أن يجزأ إلى الأنواع الآتية :

- التعليم التجاري . 4231
- التعليم الصناعي . 4232
- التعليم الزراعي . 4233

المجموعة الرابعة : (التصنيف الجغرافي - الإقليمي)

ويقصد به توزيع النفقات العامة حسب المناطق الجغرافية المستفيدة من هذه النفقات وقد أعطى لهذا التصنيف الرقم (5) خمسة ضمن المجموعة الرئيسية للتصنيف ، ثم تعطى كل محافظة (إقليم) في كل دولة عربية رمزاً مكوناً وقد أعطى لهذا التصنيف الرمز (5) خمسة ضمن المجموعة الرئيسية للتصنيف ثم تعطى كل محافظة (إقليم) في كل دولة عربية رمزاً مكوناً من منزلتين عشريتين إلى يمين الرمز الأساسي (5) خمسة ، ثم تعطى المناطق الفرعية لكل إقليم رئيسي رمزاً مكوناً من منزلتين عشريتين إلى يمين الرمز المخصص للإقليم الرئيسي ، وذلك على مراحل تشبه مراحل الترميز المتبعة في التصنيف الوظيفي والإداري .

إنعكاس التصنيف المتقاطع في الكشوف المحاسبية :

لغايات توضيح أسلوب إستخراج المعلومات بطريقة مبسطة في عملية إعداد كشوف الحسابات التي تصدر عن الوحدة المحاسبية الحكومية - فقد تم إعداد النموذج المرفق لكشف حساب يتضمن مختلف أنواع التصنيفات (رموز التصنيف المتقاطع) بعملية مبسطة جداً لا تلقي على كاهل المحاسب الحكومي أي عبء إضافي سوى معرفته بالرمز المخصص لوحدته الإدارية بالنسبة لكل نوع من أنواع التصنيف المتقاطع ، ليضعه في الحقل المخصص له في كشف الحساب بصورة دائمة .

الكشف الشهري لحسابات الموازنة (النفقات)

اسم الوحدة : ....

التصنيف الجغرافي			التصنيف الوظيفي			التصنيف الإداري		
فرعي	رئيسي	عام	فرعي	رئيسي	عام	فرعي	رئيسي	عام

التصنيف النوعي والإقتصادي				اسم الحساب	المصروفات الفعلية			التخصيص	التصنيف القطاعي		
جزئي	فرعي	رئيسي	عام		المدور	الشهر الحالي	المجموع		فرعي	رئيسي	عام

القسم السابع

علاقة الموازنة العامة بخطط التنمية القومية

تقديم :

لقد أصبحت العلاقة بين الموازنة العامة للدولة والخطط القومية للتنمية ـ تمثل واحداً من أهم المشكلات التي تجابهها خطط التنمية القومية وتحقيق أهدافها ، وذلك منذ ظهور مبادىء التخطيط القومي ، وتطبيقاتها في الدول التي أخذت بسياسة الإقتصاد المختلط ، تلك الدول التي يلعب فيها كل من القطاع العام ، والقطاع الخاص دوراً في تطوير التنمية الإقتصادية والإجتماعية ، وإن القطاع الخاص على كل حال يتأثر بالسياسة العامة للدولة بما فيها سياسة الموازنة العامة ، وحتى في غياب التخطيط القومي المباشر ، فإن للموازنة علاقة وثيقة بمسيرة الإقتصاد القومي ، وذلك بالتأثير على تحركاته تأثيراً مباشراً كما هو الحال في دول المعسكر الرأسمالي .

لقد ظهرت مشكلة العلاقة بين الموازنة العامة للدولة والإقتصاد القومي بصورتها الواضحة بعد الحرب العالمية الأولى ؛ خاصة بعد فترة الكساد العالمي في عقد الثلاثينات ، وما صاحب ذلك من نظريات إقتصادية حديثة نادت بضرورة تدخل الحكومات في دفع مسيرة الإقتصاد القومي والتأثير عليه عن طريق إستخدام السياسة المالية وأداتها الرئيسية «الموازنة العامة» . ثم تلى ذلك ظهور مبادىء التخطيط القومي وتطبيقاتها في معظم دول العالم بما فيها الدول النامية والدول العربية ، وذلك منذ بداية عقد الخمسينات منن هذا القرن . وبالنظر للأهمية البالغة التي أولاها المخططون والإقتصاديون لتنظيم العلاقة بين الموازنة والخطط القومية ـ فقد تعددت الآراء واختلفت سبل الدعوة إلى تنظيم هذه العلاقة ، وساهمت الوكالات المتخصصة لهيئة الأمم المتحدة والكثير من الخبراء في البحث والدراسة في هذه المشكلة وتوضيح أبعادها . ونشرت بحوث وتقارير متعددة في موضوع العلاقة بين الموازنة والخطط القومية ، إلا أن معظم ما كتب في هذا الموضوع لم يعط الإيضاح الكافي عن أبعاد هذه العلاقة بشكل واضح ومحدد ، خاصة فيما يتعلق بالجوانب الإيجابية في التكامل ، أو الجوانب السلبية

في التباعد بين أهداف الموازنة العامة أو الخطط القومية ، وأسباب هذا التباعد . كما حظي موضوع العلاقة بين الموازنة والخطط القومية على نصيب آخر من التدقيق والفحص في العلوم الإدارية وفي الدراسات التطبيقية في الإدارة العامة ، بعد أن شهد العالم تطوراً كبيراً في هذه العلوم وتطبيقاتها ، وبما ركزت على مفاهيم التخصص والتكامل في العمل والتأكيد على تنسيق الجهود المجزأة والمتنوعة في سياسات الدولة بغية تحقيق أهداف التنمية القومية الشاملة ، واستخدام مختلف الوسائل العلمية والفنية في أساليب حشد وتوجيه الجهود والموارد على أفضل وجه في تحقيق أهداف التنمية القومية

ويتولى هذا القسم من الكتاب تناول موضوع مشكلة العلاقة بين الموازنة العامة والخطط القومية للتنمية ، لذلك فإن هذا الموضوع يستهدف البحث في المفاهيم الأساسية للتخطيط القومي وسياسات هذا التخطيط ومجرى التكامل مع الموازنة العامة ، أو تباعدها وأسباب ذلك وأساليب التقريب بين الخطط القومية والموازنة العامة[1] .

---

(1) ـ سبق لمؤلف هذا الكتاب وأن قدم بحوثاً حول هذا الموضوع ، مما تيسر له الرجوع إلى بعض من الموضوعات الواردة فيها ، وإعادة عرضها وتنقيحها ، لاغراض هذا البحث أنظر مثلاً :
ـ بحث الموازنة والخطة وعلاقة كل منهما بالأخرى في معنى التكامل المقدم إلى المؤتمر العربي الأول المنعقد في القاهرة عام 1974 عن الجوانب الإدارية للتخطيط الإقتصادي والإجتماعي .
ـ المقالة المنشورة في مجلة الإقتصاد العدد 58 عام 1975 التي تصدرها وزارة الإقتصاد العراقية ، بعنوان التمييز بين معنى ومفهوم الميزانية والخطة .
ـ بحث النظرة المستقبلية لتكامل الموازنة العامة بخطط التنمية القومية ، منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية . سابق الإشارة إليه .

مفاهيم أساسية
عن التخطيط القومي وتطبيقاته

أولاً ـ مفاهيم أساسية عن التخطيط .

1 ـ التعريف بالتخطيط :

يفهم من التخطيط الإقتصادي بأنه وسيلة علمية وفنية يستهدف به برمجة الأعمال في إطار منسق ومدى زمني محدد . يتم من خلاله العمل على تجنيد وتوجيه موارد الدولة ؛ طبيعية كانت أو مادية أو بشرية أو نقدية ، وذلك وفقاً لتفاعلات هذه الموارد المختلفة وتوجيه حركتها بشكل متناسق لتحقيق أهداف إقتصادية أو إجتماعية معينة ، كزيادة الإنتاج وعدالة التوزيع وتحقيق التنمية المستهدفة .

وتختلف طبيعة التخطيط القومي بما يستهدفه تطبيق أي من الأساليب المتبعة في التخطيط ، ما بين تخطيط شامل وتكاملي وبشكل مركزي والذي يغطي جميع مجالات النشاط الإقتصادي في الدولة وفي مختلف قطاعاتها الإقتصادية ، من زراعية أو صناعية وغيرها . وبين التخطيط الجزئي الذي يشتمل على مجال معين من فروع النشاط الإقتصادي في الدولة[1] . كما تختلف فلسفة التخطيط بالنسبة للسياسة التي تنتهجها الدولة في تخطيطها، فقد تهدف هذه السياسة من وراء ذلك الى تغيير العلاقات الإقتصادية والإجتماعية في المجتمع ، وذلك بغية الوصول إلى تركيب جديد لهذه العلاقات ، أي أن الدولة تستهدف بتخطيطها تغييراً في البناء الهيكلي للإقتصاد القومي ، وهذا ما يطلق عليه بالتخطيط الهيكلي . أو ان سياستها في التخطيط تتجه إلى الإصلاح الإقتصادي وتحقيق التنمية دون المساس بأسس البنيان الهيكلي للتركيب الإقتصادي والإجتماعي في الدولة ، وبهذا فإن هدف التخطيط هدف وظيفي والذي يطلق عليه التخطيط الوظيفي .

(1) ـ ويرى بعض الكتاب أن التخطيط الجزئي لا يعتبر تخطيطاً بالمعنى الصحيح . أنظر كتاب التخطيط الإقتصادي ـ الدكتور على لطفي 1969 القاهرة ص 47

2 ـ ممارسات التخطيط :

تختلف الدول في أسلوب ممارستها للتخطيط، فقد تتولى الحكومة عملية التخطيط بنفسها وفي إطار تشريع أو قرارات صادرة منها ، أو بتفويض هيئة حكومية مختصة تتولى عملية التخطيط ويعتبر مثل هذا التخطيط تخطيطاً إلزامياً ومباشراً ، ويعرف البعض هذا النوع من التخطيط بأنه «مجموعة القرارات الملزمة التي تتخذ لغرض تحقيق أهداف معينة خلال مدة معينة من الزمن»[1] . أو أن الحكومة تعتمد في تخطيطها على طرق الترغيب والإرشاد في توجيه إقتصاديات الدولة ، دون فرض تخطيطها إلزامياً بموجب تشريعات أو قرارات معينة ، وبهذا يكون التخطيط غير ملزم ، والذي يطلق عليه البعض بالتخطيط غير المباشر ، أو بالتخطيط الديمقراطي ، ولغرض تحقيق أهداف مثل هذا التخطيط تستخدم الحكومة اتباع مختلف سياساتها اقتصادية ومالية ونقدية وغيرها لتحقيق أهدافها المعينة .

3ـ شمولية التخطيط :

والتخطيط إما أن يكون شاملاً على المستوى القومي أو شاملاً على المستوى الإقليمي ؛ فـالأول يعمل في إطار الإقتصاد القومي الكلي ، ويمتد إلى جميع القطاعات مستهدفاً الناتج العام للإقتصاد . أو أن يكون التخطيط على المستوى الإقليمي ويشتمل على تخطيط إقتصادي لمنطقة إدارية واحدة ، أو منطقة جغرافية واحدة في الدولة . وقد يكون مثل هذا التخطيط مستقلاً بذاته ، أو قد يعتبر جزءاً من الخطة القومية الشاملة . والتخطيط إما أن يستهدف تحقيق التوازن الإقتصادي الجغرافي والإداري ، بصرف النظر عن المعطيات الإقتصادية المتميزة بالنسبة لهذه المناطق واختصاصاتها في مجالات الإنتاج أو أن يستهدف تحقيق النمو الإقتصادي على أساس المزايا الإنتاجية دون النظر إلى مراعاة التوزيع الجغرافي أو الإداري لتوازن مثل هذا النمو ، أي أن التخطيط يعتمد على المبادىء الإقتصادية ونتائج النمو في أهداف التخطيط ، كأن تتركز الصناعات النوعية في منطقة معينة دون غيرها بسبب أفضلية ناتجها في التنمية . ومع هذا يرى البعض أن من أهم مزايا التخطيط القومي هو ضمان تحقيق إقتصاد متوازن جغرافياً ، أي أن يتم إستهداف تقارب في معدلات النمو الإقتصادي في جميع المناطق الإدارية أو الجغرافية في الدولة[1] .

(1) ـ المقالة المنشورة في مجلة القانون والإقتصاد ـ العدد الثاني ، يونيه 1964 القاهرة ص 591 للدكتور رفعت المحجوب بعنوان ثلاثة سياسات مالية .

(1) ـ أنظر ـ التخطيط الإقتصادي للدكتور على لطفي ـ ص50 ، سابق الإشارة إليه .

4ـ **معايير التخطيط** :

والتخطيط إما أن يعتمد في تخطيطه للإقتصاد القومي على أساس المعايير المادية ، ويستند التخطيط في هذه الحالة على تحديد الإنتاج والإستثمار والإستهلاك والإدخار والتوزيع على المعايير الكمية ، ويكون التخطيط تخطيطاً مادياً (عينياً) ، وفي هذه الحالة يقابل هذا النمط من التخطيط خطة تشير إلى المعايير النقدية . أو أن التخطيط يستند على المعايير النقدية في تحديد المفاهيم والأهداف الإقتصادية الموضوعة في الخطة ، ويكون التخطيط تخطيطاً مالياً .

5ـ **جهة التخطيط** :

والتخطيط إما أن يتم من قبل هيئة عليا تكون مسؤولة عن كل ما يتعلق بإعداد وإصدار القرارات والرقابة المتعلقة بالتخطيط ، وبذلك يكون التخطيط تخطيطاً مركزياً . أو أن التخطيط يتم من قبل الهيئات والمؤسسات العامة كل بحسب إختصاصاتها أو بحسب إستقلالها الإداري ، وفي هذه الحالة تكون مهمة الهيئة العليا للتخطيط وضع السياسة العامة ، ورسم الخطوط العامة للتخطيط ، كتحديد الحجم الكلي للإستثمار وتحديد الأسعار . . . الخ . وبذلك يكون التخطيط تخطيطاً لا مركزياً .

وفي حالة التخطيط المركزي ، فإن عملية التخطيط إما أن تبدأ بالإعداد من قبل المستويات الدنيا المتخصصة عن القطاعات النوعية وتقدم إلى المستويات الأعلى حتى السلطة العليا للتخطيط ، أي أن يبدأ بوضع الخطط الفرعية في مرحلتها الأولى من قبل الهيئات والمؤسسات المتخصصة لفروع الإقتصاد ، وتقديم هذه الخطة إلى الهيئة العليا لدراستها وإقرار الخطة الكلية . أو أن تبدأ عملية التخطيط من قبل الهيئة العليا إبتداءً في شكلها الإجمالي لتحال إلى المستويات الأدنى القطاعية لإعداد وضع تفاصيل الخطط الفرعية في إطار الأهداف والمؤشرات المقررة من قبل الهيئة العليا .

6ـ **التوقيت الزمني للتخطيط** :

يقاس التخطيط من حيث المدى الذي تغطيه فاعلية التخطيط بالمدة الزمنية التي يستهدف التخطيط خلالها التأثير على حركة الإقتصاد القومي ، وهذه المدة إما أن تكون طويلة الأمد ، أو متوسطة الأمد ، أو قصيرة الأمد . وغالباً ما يكون التخطيط طويل الأمد يتضمن تحديد أهداف رئيسية عامة يسعى لتحقيقها ، وعلى هدي هذه الأهداف يتم وضع خطط متوسطة الأمد تحتوي على تفاصيل مراحل العمل ، مستلزماته ، وتنبثق عادة عن التخطيط المتوسط الأمد مناهج التنفيذ وفقاً للمدى الزمني القصير الأمد وترتبط هذه المدة بالحاجة الزمنية لتنفيذ كل برنامج . ومن حيث التطبيق فإن الخطط المتوسطة الأمد

تقاس بفترة الأربع إلى الخمس سنوات ، أما المدة القصيرة الأمد فتقاس بفترة السنة الواحدة . وفي بعض الحالات تعتمد الخطة المتوسطة الأمد أو القصيرة الأمد على مدد مختلفة لتنفيذ كل برنامج على إنفراد ، وذلك في إطار خطة عامة غير مقيدة بفترة زمنية محددة ، فيتم مثلاً تحديد برامج للري بفترة تنفيذية عشر سنوات ، وبرامج لاستصلاح الأراضي بفترة تنفيذية خمس سنوات ، وهكذا بالنسبة لباقي القطاعات الأخرى .

ثانياً ـ تطبيقات التخطيط الإقتصادي والموازنة :

1ـ النظام الرأسمالي :

يقصد بالتخطيط هنا ذلك التخطيط الذي تباشره الحكومات دون أن تكون هناك هيئة مركزية للتخطيط تحدد أهدافه وترسم إطاره العام وتجند الموارد المتاحة لتحقيق هذه الأهداف ودون أن تكون هناك قرارات ملزمة واجبة التنفيذ تصدرها الحكومة وهيئتها المخططة .

ويطلق على هذا النوع من التخطيط بالتخطيط غير المباشر ، وقد يسمى (التخطيط الديمقراطي)[1] ، وبذلك فلا يوجد في ظل هذا النظام خطة بمعناها الفني مفصلة ومبوبة تحدد أهدافاً معينة وفقاً لخطوات لازمة الإتباع يتوفر فيها شرط التنفيذ الإجباري والرقابة القانونية ، وإنما هناك آمال وتوقعات ترسم على أساس دراسة إقتصادية موسعة توضع لها حلول وإجراءات في إطار قيود غير مباشرة تعمل على توجيه الإقتصاد الخاص والعام ، وترسم طريق مسيرة ركب الفعاليات الإقتصادية لتحقيق الأهداف المرسومة .

ومن أهم ركائز مثل هذا التخطيط غير المباشر مبدأ الترغيب دون إصدار القرارات المباشرة الملزمة . ولغرض الوصول إلى هذه الأهداف التي تسعى إليها الحكومة في نطاق تخطيطها تلجأ الحكومة إلى إستعمال العديد من أدوات سياساتها الإقتصادية والمالية والنقدية وخاصة إستعمال موازناتها لتحقيق تلك الأهداف كإتباع سياسة الفائض والعجز المتعمد في الموازنات ، أو قد تلجأ إلى القروض والتسهيلات المصرفية والإئتمانية من الخارج لأغراض التمويل ، أو أن تعمل على توجيه المنح المختلفة لتشجيع الإنتاج ، أو الصادرات الصناعية أو إستعمال أداة السياسة الضريبية من فرض أو إعفاء إلى غير ذلك من السياسات . وتلعب الموازنة العامة في هذا النظام الدور الأساسي في التخطيط .

---

(1) ـ الموازنة العامة وعلاقتها بالخطة ـ الدكتور عماد الدين شريف 1971 ص 45 .

كما يمكن القول بأن الموازنة تقوم بدور تنفيذ خطة غير مباشرة وغير ملزمة وإنما موضوعة على أساس دراسات إقتصادية تفصيلية رسمت لها خطوط عريضة من قبل لجنة حكومية إستشارية ويقع على عاتق الموازنة عملية تنفيذ هذه الخطوط . ويعتبر من نماذج التخطيط الديمقراطي ما هو مطبق في الموازنة البريطانية ، وتلعب موازنة السويد دوراً مهماً في عملية التخطيط غير المباشر ، كما يلعب البرلمان السويدي دوراً أساسياً فيه ، وذلك عن طريق مناقشته لمشروع الموازنة الذي تقدمه الحكومة مشفوعاً بدراسات إقتصادية مفصلة . وعلى هدي هذه الدراسات يقوم البرلمان السويدي برسم السياسة للإقتصاد العام وخاصة خطوطه العريضة عند المصادقة على الموازنة ، ويكـون إهتمام السلطة التشريعية مركزاً على التوجيه أكثر من الإهتمام بالإشراف[1] . وعن هذا الطريق يتحقق الربط بين التخطيط الإقتصادي والموازنة .

2 ـ المعسكر الإشتراكي :

إن الإقتصاد القومي في هذا المعسكر يحدد ويوجه وفقاً لخطط إقتصادية كاملة ، تستهدف التنمية والتوزيع الشامل لتأمين مصلحة الجماهير بصورة عامة ، إذ أن مفهوم الإشتراكية يرتبط بمفهوم التطور المنسق للإقتصاد الوطني ، وهذا يستلزم أساساً خططاً موضوعة على أسس عملية وحسابات إقتصادية قومية ودقيقة . وإن أهم ما يميز التخطيط الإشتراكي هو قدرته على خلق الظروف والمقومات السياسية والتنظيمية والإقتصادية لخدمة أهدافه .

كما أن التخطيط الإشتراكي يعمل على تطوير الإقتصاد القومي تطويراً منهجياً في إطار التطور الكامل لاقتصاد البلاد ، وإليه يرجع تقرير نوعية وكمية المنتجات الواجب إنتاجها ، ولمن وكيف وبأي ثمن تباع وكيف يوزع التراكم وكيف توزع التوظيفات . لذا فإن الخطة الإقتصادية القومية في البلدان الإشتراكية تعتبر مجملاً للفعاليات الإقتصادية والإجتماعية للمجتمع الإشتراكي بكامله ، وفي كل ما يتعلق بمبدأ التوزيع للدخول والسلع والخدمات والإستهلاك . . . الخ .

وتوضع خطط المعسكر الإشتراكي لكل خمس سنوات وللسنة الواحدة لأغراض التنمية من قبل لجنة التخطيط العليا للدولة التي تقترن بموافقة الحكومة ، ويتبع في الوقت الحاضر وضع مشاريع الخطط بطرق التحضير من القاعدة ، أي من المؤسسات والمصالح والمنظمات ثم الوزارات والجمهوريات المتحدة ، وينتهي العمل عند لجنة

---

(1) ـ إقتصاديات المالية العامة ، الدكتور أحمد حافظ الجعويني 1967 ـ ص 320

التخطيط العليا التي تعد المشروع الكامل للخطة وتقدمه إلى الحكومة للمصادقة عليه[1].

ويعتبر التخطيط المالي والخطة المالية من جهة أخرى جزءاً لا يتجزأ من هذا التخطيط الإقتصادي القومي الموحد ، حيث تضمن الخطة المالية النسب الضرورية في تكوين الصناديق النقدية ، واستخدامها الإستخدام الأفضل ، وذلك عن طريق نظام متكامل لمجموع الخطط المالية .

إن لمفهوم المالية العامة في المعسكر الإشتراكي معنيين أساسيين ينصرف كل معنى منهما إلى وظيفة خاصة . فالوظيفة المالية الأولى تختص بالتوزيع ، بينما تختص الوظيفة الثانية بالرقابة . فوظيفة التوزيع هي التي تمكن كيفية إستخدام وتوزيع المواد لصالح التنمية والبناء وتؤمن الربط بين الإنتاج والإستهلاك . أما وظيفة الرقابة فهي تمثل رقابة الدولة من خلال أجهزتها المالية على النشاط المالي والإقتصادي للمشروعات[2]

وتكون ميزانية الدولة المركز الرئيسي في هذا النظام ، وبالتالي فإن تخطيط الموازنة يشتمل على الدور الموجه والمنظم للتخطيط المالي ، وكذلك يتضمن ممارسة الرقابة المالية للتأكد من أن المشروعات وعناصر الإقتصاد الأخرى تقوم بمسؤولياتها بالشكل المطلوب ، وأن التخصيصات في الموازنة المقررة تستخدم إستخداماً صحيحاً .

إن أهم أسس تنظيم الموازنة للدولة الإشتراكية هو مبدأ تطابق هذه الموازنة مع الخطة الإقتصادية . ولذا فإن هيكل الموازنة وتصنيف نفقاتها ومواردها كله يسيران على منوال هذا التطابق ، كما أن التقديرات لمشروع موارد الموازنة واعتماداتها المقررة تمارس تأثيراً قوياً على الخطة حيث تفرض على الخطة التغيرات التي تراها ضرورية . كما يتطلب تأمين توازن الموازنة أن يكون ذلك من مسؤولية دائرة الموازنة ويكون لوزير المالية صلاحية طلب تعديل الخطة في حالة عدم تحقق هذا التوازن ، وله أن يتقدم بمقترحات لتحقيق هذه الغاية عن طريق التشاور مع أجهزة التخطيط والإدارات العـامة الأخرى . ولدائرة الموازنة صلاحيات هامة جداً في حقل مراقبة الخطة الإقتصادية وبصورة عامة النشاط الإقتصادي وذلك عن طريق النقد . كما ترجع إليها مسؤولية تسوية الإعتمادات مما يجعل وزير المالية ـ وهو المسؤول عن هذا الجهاز ـ في وضع متميز . وبذلك تكون موازنة الدولة الإشتراكية الأداة الرئيسية لتحقيق أهداف الخطة الإقتصادية ويعاونـها في ذلك الإدارات المالية الأخرى كالتسليف المصرفي والتخطيط المالي لمنشآت الدولة الأخرى .

---

(1) ـ المبادىء الأساسية في التخطيط العلمي ـ مورزرف ـ دار التقدم بموسكو ـ ص34

(2) النظام المالي السوفياتي ـ العهد المالي بموسكو بترجمة أحمد فؤاد بليغ.

3 ـ النظام الإقتصادي المختلط :

لم يكن موضوع التخطيط الإقتصادي في الدول النامية محل دراسات واهتمام الإقتصاديين السابقين إلا بقدر بسيط وعرضي ذلك عند الكلام عن مبدأ تدخل الدولة في الإقتصاد العام ، خلافاً لموضوع الموازنة ومفهومها حيث لها تاريخ قديم قدم الحكومات . إلا أن بوادر ذلك قد ظهرت في السنوات الأخيرة وتجلت في معانيها الواسعة في الإقتصاد المعاصر بعد أن تحركت هذه الدول لتسير في طريق الإنعتاق من تبعية الأنظمة الرأسمالية والإسراع بعملية التنمية الإقتصادية والإجتماعية وذلك عن طريق تبني التخطيط العام وقبوله كحقيقة لا بد منها . وقد جند الخبراء ذوو العلاقة أنفسهم في خدمة هذا الإنطلاق . كما عملت ـ وبشكل فعال ـ الوكالات المتخصصة في هيئة الأمم على تأمين البحوث والخبرات والدراسات في هذا المضمار ، وكان لذلك النصيب الأكبر في تنمية فكرة التخطيط في الدول النامية ، وفي مختلف أوجه التطور الإقتصادي لا سيما في الدراسات المقدمة في إعداد الموازنة وبرامج التنمية وفي الدراسات الخاصة بحل مشاكل الدول النامية والقضاء على التخلف .

غير أن حداثة هذه الظاهرة لم تفسح المجال الكافي لظهور نظرية متكاملة في التخطيط الإقتصادي وإنما ترك ذلك في الوقت الحاضر على الأقل للطرق المتعددة التي سارت عليها الدول مستندة على التجارب وآراء الخبراء ومساهمة هيئة الأمم وتوصياتها والمؤتمرات التي تعقدها لتحقيق هذا الغرض . كما كان للتطورات التاريخية في إقتصاديات كل دولة وفي تراكيبها السياسية والإدارية والتشريعية بالإضافة إلى إختلاف آراء الشخصيات المسؤولة عن هذه التراكيب والأجهزة العاملة فيها ـ الأثر الكبير في التنظيم الذي إبتدعته كل منها في أنماط تخطيطها ، وكذلك في نوع العلاقة بين الموازنة والخطة الإقتصادية وموقع جهاز كل منهما وعلاقتهما بنشاط الحكومة وبالتالي بالإقتصاد العام .

وقد أصبح التخطيط أداة للسياسة في دول كثيرة ليس فقط في تطوير إقتصادياتها بل أيضاً في تطوير أو تغيير أنظمتها الإقتصادية والإجتماعية ، كما أصبح من خصائص التخطيط في النظام الإقتصادي المختلط بصورة عامة الدور الذي يلعبه القطاع العام في هذا التخطيط وفي مجالات تحقيق أهدافه . ويتوقف ذلك على مدى ونوع هذا القطاع ونطاقه وسعته أو ضيقه بالنسبة للإقتصاد العام بالإضافة إلى مدى علاقة التخطيط بالقطاع الخاص ، ومدى تأثيره عليه من حيث الإلتزام أو التوجيه أو الترغيب . لذلك فإن التخطيط في النظام الإقتصادي المختلط يتميز عن التخطيط في المعسكر الإشتراكي أو الرأسمالي بكونه يتعامل مع قطاعين عام وخاص ، مهما كبر أو صغر نطاق كل منهما

بالنسبة للآخر في داخل إطار الإقتصاد العام ، ويكون فيه القطاع العام مرتبطاً إرتباطاً مباشراً بالتخطيط أما القطاع الخاص فيكون إرتباطه به إرتباطاً غير مباشر . على أساس علاقته بمدى تأثيره بهذا التخطيط ، وتتوقف قوة هذه العلاقة بمدى سعة هذا القطاع وفاعليته في الإقتصاد العام ، ونوع تبعيته للقطاع العام ، ودرجة خضوعه لسيطرة القرارات الحكومية الملزمة التي تعمل على تقييد حالاته ، وتنظيم مسيرة فعالياته تبعاً لأهداف الخطة ، تلك القرارات المتضمنة إجراءات الترخيص في الصناعات وتوزيع التبادل الخارجي والإستيرادات وتحديد الأسعار للمواد الأولية والمنتجة ، إلى غير ذلك من الإجراءات المختلفة . وتكون موازنة الدولة عنصراً مهماً في هذه العلاقة ، وذلك عن طريق إستعمالها للسياسة المالية وتأثيرها على هذا القطاع ، خاصة السياسة الضريبية وسياسة المنح والإعانات ومساهمات الدولة في المشاريع الخاصة . لذلك يقع على عاتق الموازنة في النظام الإقتصادي المختلط عبء تنظيم العلاقة بين القطاع الخاص والعام من جهة وبين القطاع الخاص وتحقيق أهداف الخطة من الجهة الأخرى . ومن هنا يكون موقف الموازنة وواجباتها مختلفاً عن موقفها في ظل النظام الإقتصادي الإشتراكي أو النظام الإقتصادي الرأسمالي . كما تبقى الموازنة إضافة إلى واجباتها التخطيطية هذه محتفظة بخصائصها التقليدية في الرقابة القانونية والتشريعية وعنصراً من عناصر الرقابة السياسية بالإضافة إلى واجبها في الوظيفة الإقتصادية .

علاقة الموازنة بخطط التنمية القومية

أولاً ـ أوجه الإختلاف بين الموازنة والخطة القومية:

هناك أوجه اختلاف بين الموازنة العامة والخطة الإقتصادية والإجتماعية ، وأوجه الإختلاف هذه تشير إلى إمكانية التمييز بين معنى ومفهوم كل من الموازنة والخطة ، فالخطة الإقتصادية عادة تمثل منهجاً موسعاً لسياسة الحكومة الإنمائية ، وتتميز هذه الخطة بالشمول وكثيراً ما تكون لفترة متوسطة أو طويلة الأمد وتتناول الفعاليات الإقتصادية لكل من القطاعين العام والخاص . أما الموازنة فهي منهج الحكومة السنوي الذي يعكس سياسة الحكومة المالية في فترة محددة ، معبراً عنها بمجموعة من تقديرات مبالغ مصرح بصرفها وتخمينات لمبالغ يتوقع جمعها تمثل الأعمال والواجبات التي على الحكومة القيام بتنفيذها ، كما تمثل أعباء التمويل الملقى على الدخل القومي تحمله في تلك الفترة المحددة وقد نشأت الموازنة في أول عهدها منذ قرون عديدة وتطورت مفاهيمها وإجراءاتها عبر مراحل تطورات الأوضاع السياسية والإقتصادية والإجتماعية في حين أن التخطيط ومبادئه وطرق العمل به قد ظهر بصورته الواضحة منذ بداية النصف الثاني من هذا القرن ، ولا يزال في دور التطور من خلال تجارب التطبيق .

ويمكن الإشارة إلى أهم أوجه الإختلاف بين الموازنة العامة وبين الخطط القومية بالآتي :

1 ـ **الهدف**: تستهدف الخطة القومية التأثير على الأنشطة الإقتصادية على المستوى القومي ، على مختلف قطاعاته الإقتصادية والعامة والخاصة وبشكل مباشر أما الموازنة العامة فتستهدف التأثير على أنشطة الإدارات الحكومية والقطاع العام في بعض الأحيان وبشكل مباشر.

2 ـ **الإجراءات**: إن معظم الإجراءات والتدابير المتبعة في الخطة تختلف عن تلك الإجراءات المتبعة في الموازنة ، سواء كانت ـ هذه الإجراءات تتعلق بالإعداد أو كانت تتعلق بمراحل التنفيذ ، وكذلك تختلف الإجراءات والمعاملات المالية المطلوبة للخطة وتلك المطلوبة للموازنة.

3 ـ **المدد الزمنية** : تختلف المدة الزمنية التي تعمل الخطة في إطارها وتكون لعدد من السنوات ، وقد تجزىء مراحل التنفيذ إلى سنة واحدة لكل مرحلة أما الموازنة فتعمل عادة في إطار فترة سنة واحدة وهي نفسها فترة التنفيذ.

4 ـ **المستويات والقرارات** : تختلف نوعية المسؤوليات والصلاحيات الخاصة بكل من الخطة والموازنة بما فيها نوعي القرارات الصادرة بشأن تنفيذ أي منهما فالقرارات التي تتخذ لتنفيذ الموازنة تتعلق بصورة مباشرة بالإدارات الحكومية ، وتتميز في بعض الأحيان بالفورية وسرعة التنفيذ ، وتتصل بالمصالح الآنية لسيادة الدولة، كالقرارات الصادرة بشأن نفقات التسليح العسكري أو نفقات تخص حالات طارئة . أما القرارات التي تتخذ بشأن تنفيذ التخطيط ، فبالرغم من أنها تمثل سياسة الحكومة الإقتصادية أو الإجتماعية إلا أنها قد تصدر في الكثير عن الحالات من هيئات تخطيطية أو مجالس التخطيط أو من قبل مستويات أدنى وأنها لا تتصف بالفورية ولا تتعلق باختصاصات سيادة الدولة وأمنها مباشرة.

5 ـ **المؤشرات والمحتويات**: تشير تخمينات النفقات العامة في الموازنة إلى نفقات تقديرية من المتوقع أن تقوم دوائر الحكومة بصرفها خلال سنة التنفيذ ، أما التخمينات الواردة في الخطة فتشير من حيث العموم إلى التقديرات المتعلقة بفاعليات الإقتصاد القومي المتوقع حدوثها خلال تنفيذ الخطة كمؤشرات الإستهلاك العام والإستثمارات ومختلف القطاعات الإقتصادية الأخرى.

6 ـ الهياكل التنظيمية : يختلف الهيكل التنظيمي والتبويبي للخطة عن الهيكل التنظيمي والتبويبي للموازنة في أغلب الحالات ، فيتطلب التخطيط هيكلاً تنظيمياً وتبويبياً معيناً من حيث البيانات وتفاصيل عرضها لمختلف المجالات الإقتصادية والتنمية القومية وذلك لخدمة أغراض التخطيط في حين أن هيكل الموازنة تبويباته يفي من حيث العموم بوظائف الموازنة الأساسية في الرقابة القانونية والإدارية والسياسة .

7 ـ **مستلزمات المعلومات** : يتطلب إعداد الخطط القومية وتنفيذها ، مختلف المعلومات والبيانات الإقتصادية والإجتماعية . إضافةً إلى ما يتطلبه ذلك من إحصاءات وتحليل إقتصادي لمختلف القطاعات النوعية . بينما يتطلب إعداد الموازنة أو تنفيذها معلومات وبيانات تتعلق بالدوائر الحكومية وتقارير مالية حول مراحل تنفيذ إعتمادات الموازنة .

8 ـ **التطلعات المستقبلية** : نظراً لاختلاف أهداف كل من الخطة والموازنة والفترات الزمنية التي تغطيها كل منهما ، فإن التطلعات المستقبلية هي الأخرى تختلف بالنسبة لأي منهما ، فيتطلب إعداد الخطة قبل كل شيء نظرة مستقبلية وتنبؤات لمدى زمني طويل يأخذ في حساباته الأهداف والفعاليات التي تصبو الخطة إلى تحقيقها خلال هذه المدة أما في إعداد الموازنة فإن النظرة إلى مستقبلها تكون عادة في إطار السنة

الواحدة ، وكذلك تتم هذه النظرة في إطار الإمكانيات المالية المتوقع توفرها في هذه الفترة .

9 ـ **الرقابة والمتابعة** : يختلف أسلوب تحقيق الرقابة والمتابعة على تنفيذ كل من الخطة والموازنة وعلى النتائج المتوقع تحقيقها من قبل كل منهما . فالمتابعة لتنفيذ الموازنة والرقابة عليها تكون أساساً متابعة رقمية حسابية ومالية ، أما بالنسبة للخطة فإن هذه المتابعة تتم من خلال اللجوء إلى مختلف المقاييس الإحصائية والدراسات التحليلية الإقتصادية للتوصل إلى مدى مسيرة الخطة وتحقيق نتائجها .

ثانياً ـ تعارض وتباعد اتجاهات كل من الموازنة والخطة :

لقد دلت الدراسات الميدانية والتوصيات المقدمة من الخبراء والمتخصصين على أن درجة العلاقة أو التكامل بين الخطة والموازنة وخاصة في الدول النامية غالباً ما تكون ضعيفة وغير ملائمة ، وقد لوحظ أن هناك أسباباً متعددة أدت إلى اختلاف تباعد اتجاهات كل منهما ، واختلفت نسبة هذا التباعد وفقاً للظروف التنظيمية والسياسية، والإجتماعية لكل دولة من الدول النامية على وجه الخصوص كما أدت بعض العوامل التاريخية التي مرت بها الموازنة منذ نشوئها إلى السير في اتجاهات أملتها عليها ظروف سياسية وتشريعية فقد كانت الموازنة حصيلة ممارسة طويلة لرقابة البرلمان على الإنفاق وجباية الأموال العامة ، والتزمت فترة من القرون بمبدأ الحيادية وتضييق نطاق آثارها إلى حدود المحافظة على الأمن والنظام وعدم تدخلها في الأوضاع الإقتصادية ثم تركزت وظائفها على تحقيق أغراض الرقابة المالية والقانونية والإدارية . وعلى عكس ذلك ، ظهرت علوم التخطيط الإقتصادي وطرق وأساليب تنفيذه ـ متأخرة في النصف الثاني من هذا القرن بشكل واضح بعد أن تغلب مبدأ تدخل الحكومات في الأوضاع الإقتصادية السائدة في الدول ، وذلك إمتداداً للفكر الكنزي في حين لم تستجب الموازنة العامة إلى مقومات ومعطيات شمولية التخطيط القومي حتى يومنا هذا ، وخاصة الدول العربية ، كما لاحظته الندوة العلمية التي ناقشت علاقة الموازنة العامة بخطط التنمية [1] حيث اتضح للندوة أن الموازنة العامة (الجارية) لا تحظى بالأهمية التي يجب أن تعطى لها ويرجع سبب ذلك إلى النظر إلى هذه الموازنة على أنها تهتم بالنفقات الإستهلاكية فقط . كما لاحظت الندوة ، أن نظرة عميقة إلى الدور الذي تقوم به هذه الموازنة والمزايا التي تتمتع بها يجب أن يغيِّر من النظر إليها على أنها تستهدف اتجاهات استهلاكية فقط ذلك لأن الموازنة الجارية هي في الحقيقة أداة تتحمل تكاليف التنمية البشرية ، سواء في حقل قطاعات التعليم المختلفة ، أو في حقل الرعاية الإجتماعية والصحية ، كما أنها

(1) ـ الندوة العلمية لعلاقة الموازنة العامة بخطط التنمية التي عقدتها المنظمة العربية للعلوم الإدارية في مدينة الرباط 7/12/1980

تتحمل أعباء تنمية الإدارة العامة بما فيها إدارة التنمية القومية هذا عدا أن الموازنة باستعمالها أدوات السياسة المالية من الضرائب والإنفاق العام للتأثير على الإقتصاد القومي ـ تلعب دوراً هاماً في تحقيق أهداف الخطط القومية ، مما يستوجب الإهتمام بتحسينها لتقوم بدورها على الوجه الأكمل ، وبسبب اختلاف المبادىء التي يستند عليها التخطيط والأهداف التي ينبغي تحقيقها عن تلك الأهداف التقليدية التي تختص بها الموازنة ، إضافة إلى اختلاف المدى الذي تعمل فيه الخطط ، والمدى الذي تعمل فيه الموازنات ، فقد تعددت عوامل التباعد بينهما ، ويمكن الإشارة إلى أهم أسباب التباعد بالآتي[1] :

1 ـ قد تجري في الكثير من الحالات وخاصة في الدول النامية كل من عملية التخطيط من جهة وعملية الموازنة من جهة أخرى من قبل وحدات تنظيمية دون أن يكون بين هذه الوحدات أي نوع من العلاقة المطلوبة لتسهيل تبادل المعلومات وتنسيق التعاون لتحقيق أهداف الخطة القومية .

2 ـ قد تكون الجماعات القائمة على عملية التخطيط وتلك القائمة على عملية الموازنة مختلفة من حيث أسس الثقافة والتجارب والمهارات والإتجاهات .

3 ـ قد لا توضع الخطة بصورة واضحة وبشكل يفي بأغراض الدور الذي يساعد مخطط الموازنة على الإهتداء بها عند إعداد الموازنة لكي تأتي الموازنة بما ينسجم وتحقيق الأهداف المرسومة في الخطة .

4 ـ قد تختلف لغة العمل ومصطلحات الإعداد والتنظيم والإجراءات لكل من عمليتي الموازنة والتخطيط .

5 ـ قد يسير تنفيذ الموازنة وفقاً لإجراءات روتينية بطيئة ومعقدة وخاصة في طرق المعاملات المالية والحسابية مما يجعل ذلك سبباً في تأخير تنفيذ أهداف الخطة ومراحلها الزمنية المحددة .

6 ـ قد يرجع السبب إلى عدم إمكانية المسؤولين عن الموازنة أو الخطة اتخاذ الإجراءات الكفيلة بتكييف الموازنة أو الخطة بما يتماشى مع المتغيرات الإقتصادية التي قد تطرأ أثناء تنفيذ كل منهما مما يؤثر على الإفتراضات والتوقعات الرئيسية التي استندت عليها كل من الموازنة والخطة عند الإعداد .

---

(1) ـ بحث الموازنة والخطة في معنى التكامل ـ التباعد بين الخطة والموازنة ـ السيد فهمي محمود شكري ـ المقدم إلى المؤتمر العربي الأول عن الجوانب الإدارية للتخطيط الإقتصادي والإجتماعي ـ القاهرة ـ 1974 .

ـ أنظر أيضاً ـ بحث الموازنة والتخطيط في الدول النامية ـ التباعد والتعارض بين الخطة والموازنة ـ ترجمة الدكتور محمد سعيد أحمد ، بحوث المنظمة العربية للعلوم الإدارية رقم (31)

7 - قد يرجع التباعد لأسباب الإختلاف بين الأهداف الأساسية لكل من الموازنة والخطة ، أو تتغلب الأهداف السياسية في الموازنة والاقتصادية في الخطة وقد تستهدف الموازنة أهدافاً غير أهداف التنمية مما قد تؤثر على مقدار الموارد المتاحة وتعبئتها لأغراض تنفيذ أهداف الخطة[1] .

8 - وكثيراً ما تكون أسباب التباعد طموح الخطة والمبالغة في أهدافها وعدم واقعيتها ، وعجز الموازنة عن إمكانية تمويل مستلزمات تحقيق هذه الأهداف .

9 - اختلاف البعد الزمني لكل من الموازنة والخطة ، فالبعد الزمني للخطة يفوق بكثير البعد الزمني للموازنة التي تقتصر على سنة مالية واحدة .

10 - تعدد الموازنات في الدولة الواحدة وتعدد مراكز الإعداد لها وفقدان التنسيق بين هذه الموازنات وبالتالي فقدان تكامل التخطيط المالي والخطط القومية[2] .

ثالثاً - موقع كل من جهاز إعداد الموازنة والخطة :

لقد أظهرت الدراسات التي أجرتها هيئة الأمم المتحدة أن هناك أربعة نماذج رئيسية (عدا بعض الإستثناءات) بخصوص الجهاز المسؤول عن إعداد الموازنة والجهاز المسؤول عن إعداد الخطة في مختلف الدول النامية . فالمجموعة الأولى يكون موقع دائرة الموازنة في معظم الدول في وزارة المالية ، ويكون جهاز التخطيط تابعاً لمكتب رئاسة الوزراء أو رئاسة الجمهورية . والمجموعة الثانية تكون دائرة الموازنة في وزارة المالية وجهاز التخطيط في وزارة التخطيط . والمجموعة الثالثة تكون دائرة الموازنة والخطة تابعين لمكتب رئاسة الجمهورية أو مكتب رئاسة الوزراء أو في وزارة واحدة . أما المجموعة الرابعة فقد أدمجت دائرة الموازنة في مكتب جهاز التخطيط . وفي الجدول المرفق نماذج لهذه الدول تضم المجموعة الأولى الدول العربية والمجموعات الأخرى تضم دولاً أفريقية .

وبالإضافة إلى هذه الأجهزة المتخصصة فقد أنشأت عدة دول لجاناً أو هيئات و مجالس متخصصة فنية مسؤولة بصورة رئيسية عن الشؤون المالية والإقتصادية والتخطيطية، كمجالس التخطيط أو هيئاته أو مكاتبه ولجانه الإستشارية أو المجالس المالية والاقتصادية أو هيآتها أو لجانها الاستشارية . وهكذا ، وفقاً للتنظيم الذي اتبعته

---

(1) - New Techniques of Budget Preparation and Management . General Report , 1965 , 13 , by Hendrick J. Hofstra .

(2) - إن وجود عدد كبير من الموازنات في الدولة معناه وجود عدد كبير من المراكز التي تتولى تخطيطها كل منها بمعزل عن الأخرى (محاضرات الدكتور سعدى إبراهيم وكيل وزارة المالية العراقية 1967 - ص 19)

كل دولة ووفقاً لتطوراتها التاريخية من النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لمختلفة .

وقد لاحظ المعنيون بهذه الدراسات بما فيهم خبراء هيئة الأمم أن موضوع موقع دائرة إعداد كل من الموازنة والخطة ليس بالأمر الذي ينبغي أن ينصرف إليه الاهتمام وذلك بسبب اختلاف التراكيب السياسية وتباين الأنظمة والتشريعات في تاريخ تطور أجهزة الدول إلا أن الأمر الذي يصر عليه هؤلاء المعنيون والخبراء وكما أدركتها الدول من تجاربها هو أن تتجه مهام الخطط والموازنات للوصول إلى أهداف محددة تتوخاها سياسات الحكومة . ولتأمين هذا الغرض تؤكد التوصيات وخاصة الصادرة عن مؤتمرات هيئة الأمم وخبرائها[1] . ضرورة إيجاد التنسيق والتكامل التام بين أعداد الموازنة والخطة (ولا يعني ذلك بالضرورة التوحيد أو وضعهما تحت مسؤولية مكتب واحد) . كما تؤكد هذه التوصيات وجهة النظر القائلة بأن المبادرة إلى وضع مشاريع وتهيئة برامج مفيدة ضمن الإطار العام للخطة والموازنة يجب أن تتم أولاً من قبل المؤسسات الحكومية المختلفة كل حسب اختصاصاتها ، حيث تدرس ، وتنسق هذه الطلبات من قبل الجهة العليا المخططة (التخطيط ـ وجهاز الموازنة) . وعلى هذا الأساس فإن كان موقع الموازنة والخطة مستقلين عن بعضهما فيتطلب عندها بالضرورة إجراء التكامل والتنسيق التام بحيث يتم توحيد جهد كل منهما للوصول إلى الهدف المقصود كالأهداف الاقتصادية والاجتماعية وهذا ما عني به تكامل أهداف الخطة والموازنة .

- «Report of the Second United Nations Internegional Workshop on problems of (1) Beudget Policey and Management in Developing Countries» .

Denemark. Sep. 1967.

— «New Techniques of Budget preparation and Maragement . General Report . By Hendrich J. Hofstra. 1965 p. 43 .

بيان أسماء وعناوين أجهزة الميزانية وأجهزة التخطيط في الدول العربيةوالأفريقية

الدولة	جهاز الموازنة	جهاز إعداد الخطة مشاريع التنمية
جمهورية مصر العربية	وزارة المالية	وزارة التخطيط
الجمهورية العربية اسورية	وزارة المالية	وزارة التخطيط
الجمهورية العربية الليبية	وزاة الخزانة	وزارة التخطيط
الجمهورية العراقية	وزارة المالية	وزارة لتخطيط
الجمهورية اللبنانية	وزارة المالية	وزارة التصميم
الجمهورية التونسية	وزارة المالة	وزارة الدولة للتخطيط
الجمهورية الجزائريةالديمقراطية الشعبية	وزارة المالية	وزارة التخطيط
جمهورية السودان	وزارة الخزانة	وزارة التخطيط
المملكة الأردنية الهاشمية	وزارة المالية	المجلس القوميّ للتخطيط
المملكة العربية السعودية	وزارة المالية	الهيئة المكزية للتخطيط
المملكة المغربية	وزارة المالية	كتابة الدولة للتخطيطوالتنمية
دولة الإمارات العربية	وزارة المالية والنفط	وزارة التخطيط
دولة الكويت	وزارة المالية والنفط	مجلس التخطيط
الجمهورية العربية اليمنية	وزارة الخزانة	الجهاز المركزي للتخطيط
اليمن ألديمقراطية الشعبة	وزارة المالية	هيئة التخطيط المركزية
دولة قطر	وزارة المالية	مجلس الوزراء
دولة البحرين	وزارة المالية	إدارة التخطيط إبوزارة التنمية والخدمات الهندسية
سلطنة عمان	وزارة المالية	مجلس الوزراء
الجمهورية الإسلامية الموريتانية	وزارة المالية والإقتصاد	حيث أدمجت وزارة التخطيط بوزارة المالية
غرب أفريقيا		
نيجيريا	وزارة المالية	الوزراة إتحادية
زامبيا	وزارة المالية	قسم الأعمار/مكتب رئيس الوزراء
ساحل العاج	وزارة الشؤون المالية والإقتصاد	وزارة التخطيط

الدولة	جهاز الموازنة	جهاز إعداد الخطة مشاريع التنمية
ليبيريا	مكتب الرئيس/شعبة الميزانية	مكتب الرئيس/الوكالة القومية للتخطيط
شرق أفريقيا:		
إثيوبيا	وزارة المالية	وزارة التخطيط والأعمال
كينيا	وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي	
تنزانيا	وزارة المالية	وزارة الشؤون الإقتصادية
يوغندة	وزارة المالية	وزارة التطور الإقتصادي للتخطيط
ملاوى	وزارة المالية	التخطيط والأعمار
وسط افريقيا		
الكاميرون	وزار المالية	وزارة الشؤون الإقتصادية والتخطيط
الكونغو (برازفيل)	وزارالمالية	سكرتارية التخطيط

التكامل بين الموازنة والخطة

أولاً : أسباب التكامل

لقد اتضح لنا مما تقدم بحثه أن للموازنة العامة علاقة كبيرة بتنفيذ أهداف الخطة ، ويتطلب منها وخاصة في نظام الاقتصاد المختلط ـ أن تلعب دوراً مزدوجاً في تحقيق هذه الأهداف، وذلك عن طريق ما يتوفر لها من علاقة بالقطاع العام من جهة وبالقطاع الخاص من جهة أخرى . لذلك فإن دورها المزدوج هذا يختلف عن ذلك الدور الذي تلعبه في دول المعسكر الاشتراكي أو في دول المعسكر الرأسمالي . وعليه فقد تزايد الشعور في الدول النامية وعند الخبراء ذوي العلاقة بالعمل على تدعيم وتوطيد وتقوية علاقة الموازنة بالخطة ، كما أكدت مؤتمرات دراسة مشاكل الموازنة التي تعقدها الأمم المتحدة منذ عام 1960 ـ على ضرورة تأمين أقوى الصلات بين الموازنة والخطة[1] كما كانت النظرة العامة للمؤتمر الذي انعقد في مدينة فيدبك ـ الدانيمارك . من أن عمليتي كل من الموازنة والخطة ـ يجب أن لا تندمجا وإنما تنسقا .

ثانياً : تحديد العلاقة بين الموازنة والخطة :

لا بد لنا في هذا المجال من أن نحدد مفهوم العلاقة بين الموازنة والخطة في إطار مفهوم الدعوة إلى تكاملها . إذ أن موضوع العلاقة بين الموازنة . الخطة أصبح اليوم الشغل الشاغل لكثير من الباحثين والخبراء العاملين في مجالات التخطيط المالي والاقتصادي والتنمية . . كما تناول بحث هذه العلاقة كثير من المؤتمرات الإقليمية والدولية والعربية ، لغرض التوصل إلى مفهوم يحدد هذه العلاقة ويوضحها وبسبب حداثة هذا الموضوع فليست هناك معايير ثابتة ومصطلحات معينة متفق عليها تحدد معنى وواقع علاقة الموازنة بالخطة وإنما تعددت الآراء والأفكار رغم أن كلها تدعو لهذه العلاقة

---

(1) Report of the Workshop on Problems of Budget Poliey P. 36 . . ـ سابق الإشارة إليه .

وإن اختلفت في السبل والإجراءات . ويلاحظ أن البعض من الخبراء قد عبر عن هذه العلاقة بمصطلحات مختلفة كالارتباط أو الربط أو التنسيق والتناسق أو التعاون بين الموازنة والخطة حتى جاءت توصيات هيئة الأمم المتحدة وخبرائها تلقي بعض الضوء على تحديد هذه العلاقة وتوضيح أبعادها في مفهوم جديد تحت تسمية التكامل «Integration» والذي يتضمن الدعوة إلى تكامل الموازنة والخطة .

ثالثاً : مفهوم ومعنى التكامل :

ويقصد بالتكامل هو أن تعمل كل من الموازنة والخطة على تحقيق أهداف التنمية القومية بشكل متناسق ، دون أن ينصرف معنى التكامل إلى الاندماج بين الخطة والموازنة شكلاً وموضوعاً وإدارة ، أي أن يكون هناك قالب أو إطار جديد تنصهر فيه كل معالم الموازنة وإجراءاتها في إطار الخطة وتحت مسؤولية واحدة في الوضع والإعداد، ذلك أن الموازنة العامة لا تخدم فقط أغراض الخطة بل أيضاً أغراضاً أساسية في الرقابة القانونية والتشريعية والإدارية وهذا الرأي ما ذهبت إليه المؤتمرات الدولية والعربية والكثير من البحوث المتخصصة في هذا المجال[1] وأصبح مفهوم التكامل هو النظر إلى كل من الموازنة والخطة على أنهما أداتان لتحقيق أهداف التنمية القومية ، وتعتبر الخطة الإطار الذي يتولى رسم طريق تحقيق التنمية وتشخيص أهدافها ،وذلك عن طريق تحديد قيمة الاستثمارات والإنتاج والمكونات الأخرى ، وأسلوب توزيعها على القطاعات الإقتصادية والإجتماعية المختلفة ، واختبار أفضل الطرق لاستخدام الموارد وتعبئة الطاقات الأخرى المتاحة . أما الموازنة والتي تعتبر الجزء الرئيسي من الخطة المالية في الدولة ، تعمل من جانبها على توجيه النفقات وتعبئة الموارد العامة لتحقيق الأهداف المحددة في الخطة ، إضافة لاستخدامات أدوات السياسة المالية في إطار هذه الموازنة للتأثير على الفعاليات الاقتصادية المختلفة ، وتحريكها بما ينسجم وتلك الأهداف . وأصبح من الواضح اليوم أن للموازنة وظيفة مهمة أخرى ، إضافة إلى وظائفها التقليدية وهي الوظيفة الاقتصادية ، وبما تؤديه من خلال وظيفتها هذه في مجابهة التضخم أو الكساد ، والعمل على توازن التقلبات الاقتصادية وتحقيق أهداف التنمية الإقتصادية . ومن هنا فإن تكامل الموازنة والخطة يقوم على أسس التتابع والتلاؤم في عملية وظائفهما لتحقيق وحدة الهدف ، وهذا التكامل ينصرف إلى أبعد من إعداد عملية الموازنة والخطة أو وضع وثيقتهما ، إذ أن عملية الإعداد للموازنة أو الخطة عملية أولية ويبقى دورها ثانوياً ما لم يتبع ذلك تكامل كل من ميكانيكية الموازنة كأداة من أدوات

---

(1) ـ تقرير الأمم المتحدة (إعداد الموازنة والتخطيط الإقتصادي في الدول النامية نيويورك 1966
ـ تقرير هيئة الأمم المتحدة عن مشاكل سياسة الموازنة العامة في الدول النامية الدانيمارك 1967
ـ تقرير هيئة الأمم المتحدة حول تدعيم الإدارة العامة والمالية العامة من أجل التنمية 1978 م منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، رقم 234 ، ترجمة السيد صبحي محرم .

السياسة الإقتصادية القصير الأجل وميكانيكية الخطة كأداة من أدوات السياسة الإقتصادية المتوسطة والطويلة الأجل.

رابعا ـ موقف النظام التقليدي للموازنة من التكامل :

وفقاً للنظام التقليدي للموازنة (موازنة البنود) تبوب الموازنة على أساس عرض البيانات الخاصة بالنفقات المخصصة لأغراض مشتريات الوحدات الإدارية من سلع وخدمات وما تدفعه كل إدارة من رواتب وأجور وغير ذلك من مستلزمات إدارتها ، أي أن هذا النظام يعمل على توزيع النفقات وفقاً لأوجه صرفها من جهة ، ووفقاً لتوزيع النفقات على الوحدات الإدارية المسؤولة عن الصرف من جهة أخرى، ودون أن يكون هناك في أغلب الأحيان علاقة موضوعية بين ما يتم تخصيصه من هذه النفقات وبين تكاليف الخدمات أو السلع المطلوب تأديتها قياساً على النتائج المتوقع الحصول عليها . وأن هذا الوضع لايعبر عن واقع وظائف الموازنة أو برامجها وأنشطتها بشكل واضح وملموس ، كما لا يوضح الأهداف التي تحققها النفقات المخصصة في الموازنة وتكاليفها .

ولذلك ما دامت الموازنة تأخذ بالنظام التقليدي من حيث التبويب وأسلوب التخصيصات فإن الرابطة بين الموازنة والخطط القومية تكون رابطة واهية إن لم تكن معدومة وإن الحديث عن إيجاد مثل هذه الرابطة يبقى دون جدوى من الناحية العملية . لذلك توصي المؤتمرات الدولية الدول النامية بأن تنظر وبسرعة في تحديث نظم موازاناتها وتحسين عمليات إعداد وتنفيذ الموازنة من أجل تحقيق التنمية في عقد الثمانينات[1] . ويستدعي التطبيق الناجح لتحديث الموازنة وإجراء اصلاحات كبيرة ورئيسية في الطرق والوسائل المستخدمة في إعداد الموازنة وتطوير مختلف التبويبات التي تفي بالأغراض المختلفة لوظائف الموازنة بما فيها وظائفها في التخطيط والتنمية . وان تشمل هذه الإصلاحات أنظمة الحسابات لما لها من علاقة وثيقة الصلة بالبيانات والمعلومات التي يستند عليها إعداد الموازنة أو الرقابة على تنفيذها وتقييم نتائج هذا التنفيذ . ويعني تبني أي صور من صور هذا التحديث للموازنة الأخذ بأسلوب برمجة الموازنة وفقاً لمبادىء التخطيط وهذا يتطلب توسيع مفهوم الموازنة العامة ذاته والإعتماد على الفنون والوسائل والإجراءات التي تتلاءم مع متطلبات البرمجة والتخطيط بصورته الشاملة لإمكانية تحقيق أهداف التنمية القومية بدرجة كافية من الفاعلية ، مع الحفاظ على قيام الموازنة بوظائفها التقليدية في الرقابة القانونية والسياسية والإدارية[2] ، ويتطلب

---

(1) - Strengthening Public Administration And Fiance for Development in the 1980'S : Issues and Approaches . N.Y.' United Nations , 1978 .

(2) ـ تشير معظم التوصيات وتقارير الخبراء إلى التأكيد على احتفاظ الموازنة بهذه الوظائف ، مما يدعو إلى أن يكون نظام الموازنة بشكل يفي بهذه الأغراض في الوقت الذي يفي بالأغراض التخطيطية ، وذلك عن طريق البيانات المختلفة التي توفرها ، وخاصة عن طريق نظام الحسابات الحكومية .

تحديث الموازنة ووسائل وطرق إعدادها تدريب الموظفين العاملين في مجالاتها على اكتساب المهارات الجديدة اللازمة ، والتأييد والدعم القوي من القيادات السياسية الإدارية لتحقيق غاية هذا التحديث .

خامساً: برمجة الموازنة لتحقيق التكامل :

إن تطبيق أسلوب التخطيط القومي يفرض بطبيعة الحال تطوير نظام الموازنة العامة للدولة لما لها من علاقة وثيقة الصلة بتحقيق أهداف هذا التخطيط ، وهذا ما يتطلب توسيع النظر إلى نطاق الموازنة ليشمل وظيفتها الاقتصادية التي تستهدف تحقيق أهداف التخطيط لأغراض التنمية القومية وضرورة العمل على تطوير الوسائل والفنون والإجراءات التي تساعد الموازنة لتحقيق وظيفتها هذه إضافة إلى وظائفها التقليدية .

إن توسيع نطاق وظائف الموازنة يستدعى ضرورة الإهتمام بالمفهوم التخطيطي للموازنة . وهذا يعني الإنتقال من مبدأ التخصيصات السنوية التي تبنى على أساس البنود التي تحدد أغراض الصرف من مشتريات للسلع والخدمات والأجور التي تحتاجها الوحدات الإدارية إلى مبدأ التخصيصات التي تبنى على أساس البرامج التي يتم بموجبها اتخاذ القررات المتعلقة بتحديد الموارد وتوزيعها بين مختلف الوظائف والأغراض لتحقيق الأهداف العامة للدولة ، ومن هذا المنطلق تلتقي الموازنة العامة والخطط القومية في إطار المفهوم التخطيطي والتكاملي لتحقيق أهداف معينة على المستوى الكلي للدولة ، كما تتحقق بواسطة المشروعات والأنشطة داخل كل برنامج الصلة بين الموازنة والقطاعات النوعية للخطط القومية على المستوى الجزئي .

سادساً ـ مستلزمات تطوير الموازنة في اتجاه التكامل :

لقد اتضح لنا من هذا البحث أن الموازنة العامة للدولة تعتبر من الأدوات الرئيسية لتحقيق التنمية، ذلك من خلال تكاملها من أجل تحقيق أهداف هذه الخطط ، مما يتطلب تطوير نظام الموازنة والوسائل والإجراءات الخاصة بعملية إعدادها وذلك في ظل المفاهيم الحديثة في التخطيط والتنظيم والإدارة ، حتى تتحقق للموازنة درجة عالية من الكفاية لتحقيق الأغراض المتعددة التي تستهدفها ، بما فيها أغراضها في التكامل مع الخطة القوميةفي تحقيق التنمية . وتحقيـق ذلك يتطلب مـراعاة المستلزمات التالية :

1 ـ توسيع نطاق النظر إلى مفهوم وظائف الموازنة التقليدية وذلك بالتأكيد على مفهومها التخطيطي ، وهذا يعني من جملة ما يعنيه الإنتقال بها من مبدأ التخصيصات السنوية التي تبنى على أساس البنود ، إلى مبدأ التخصيصات التي تبنى على أساس البرامج ، لتسهل إمكانية اتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد الموارد وتوزيعها بين مختلف الوظائف والأغراض لتحقيق الأهداف العامة للدولة ، كي يتم تحقيق التكامل بين الموازنة ووظائف الخطط القومية .

2 ـ ضمان تطابق الفترة الزمنية (التوقيت الزمني) لفعاليات كل من الموازنة والخطة القومية ، وهذا من أهم الأسس في تحقيق التكامل بينهما وإن إجراء هذا التطابق يستلزم ما يلي :

أ ـ عن طريق الخطط السنوية الفرعية وذلك باتباع طريقة تجزئة فعاليات الخطة القومية إلى فترات سنوية لتقابل الفترة السنوية للموازنة ، ويمثل كل جزء من هذه الخطة خططاً سنوية فرعية لها ، ولا يعني ذلك بالضرورة أن تمثل الخطط الفرعية أجزاء متساوية للخطة القومية ، وإنما تمثل المشروعات والمراحل التنفيذية السنوية ، ومن هنا يتم التنسيق بين فترة الموازنة السنوية وبين الأجزاءالسنوية للخطة .

ب ـ عن طريق الموازنة المتعددة السنوات : وذلك باعتماد الموازنة لفترة متعددة من السنوات بصورة إجمالية ، تستهدف توضيح الخطوط الرئيسية لمستقبل الموازنة لتقابل الفترة الزمنية التي تغطيها خطة التنمية ، ولا يعتبر هذا النوع من الموازنة بديلاً عن الموازنة العامة السنوية، لأن الموازنة المتعددة السنوات لا تحتوي على البيانات التفصيلية التي تحتويها الموازنة السنوية ، وإنما يقتصر إعدادها على أساس رسم طريق السياسة المالية ومؤشرات اتجاهات النفقات والإيرادات المستقبلية للسنوات التي تغطيها الموازنة المتعددة السنوات بما يتلاءم والأهداف المحددة في خطة التنمية القومية وبنفس الوقت تكون مرشداً لإعداد الموازنات السنوية في المراحل الزمنية المحددة .

3 ـ تحسين وتطوير وسائل وإجراءات عمليتي إعداد الموازنة والخطة وأسلوب تنفيذهما ، منها تحسين طرق اختيار البدائل وتحديد أولويات العمل ، والاهتمام بطرق التنبؤات الاقتصادية . والاعتماد على دراسات التحليل الاقتصادي وتحليل النفقة والمنفعة والعائد بغية تكامل وظائف الموازنة وخطط التنمية القومية.

4 ـ التأكيد على متابعة تنفيذ أهداف كل من الموازنة والخطة وتأثير ذلك على الاتجاهات الاقتصادية والاجتماعية وذلك بتبني أسلوب تقارير المتابعة والتي يجب أن تتضمن مسيرة التنفيذ لكل من الموازنة والخطة ، وتبين تقييم أدائها ، وبيان المعوقات التي تحول دون تنفيذالأهداف المرسومة .

5 ـ توحيد مصادر المعلومات والبيانات الإحصائية التي تغذي كل من معدي الموازنة والخطة للاستناد عليها عند وضع الخطط والموازنات ، وهذا يستدعي تبنى نظام مركزي للمعلومات وتوفير سرعة تقديمها .

6 ـ اتخاذ التدابير اللازمة لتوحيد لغة العمل ومصطلحاته ، وتنظيم وتنسيق الإجراءات الخاصة بكل من إعداد الموازنة وإعداد خطط التنمية القومية .

7 ـ تنظيم اللقاءات المكررة بين المشرفين على إعداد كل من الموازنة والخطة في المستويات القيادية وذلك عن طريق عقد اجتماعات منظمة بغرض التداول في الموضوعات والمشاكل المشتركة التي تواجه إعداد كل من الموازنة والخطة . والعمل

على تطوير المستويات العلمية والإدارية للموظفين العاملين في كل من جهاز الموازنة وجهاز التخطيط وضمان تبادل المعارف والخبرات بينهم .

8 - تدعيم النظام المحاسبي الحكومي وتطويره لتمكينه من تلبية أغراض متنوعة في تقديم البيانات الخاصة بالتنفيذ لكل من الموازنة والخطة ، وجعله سنداً وعاملاً لتحقيق التكامل بين الموازنة والخطة القومية .

سابعا : علاقة الموازنة العامة بخطط التنمية القومية في إطار توصيات ندوة الخبراء العرب .

من خلال ما استعرضته ندوة خبراء الموازنة العامة والتخطيط القومي في الندوة التي عقدتها المنظمة العربية للعلوم الإدارية في مدينة الرباط خلال الفترة من 7 إلى 12 من تموز عام 1980 ، وذلك بخصوص علاقة الموازنة العامة بخطط التنمية القومية توصلت الندوة إلى التوصيات التالية :

1 - التأكيد على الدور الذي تلعبه الموازنة الجارية في مجال التنمية الاقتصادية والاجتماعية مما يستدعي تغيير النظرة التقليدية من اعتبارها ذات نفقات استهلاكية إلى نظرة جديدة تؤكد أهميتها في خدمة أهداف خطط التنمية .

2 - العمل على تحديث الموازنة العامة بهدف مواكبتها للخطط القومية ، على أن يتم هذا التحديث بصورة واعية تأخذ بعين الاعتبار واقع الموازنة والتطور الزمني للتحديث في كل دولة تقوم بهذا التحديث اجتناباً للتطوير المبتسر الذي يؤدي إلى الإرباك والضياع .

3 - توثيق علاقة العمل بين العاملين في مجال إعداد الخطط القومية والموازنة العامة للدولة والسعي إلى تقاربهم من حيث الثقافة والتجارب والمهارات الفنية .

4 - وجوب وضع الخطط القومية بصورة واضحة وواقعية تأخذ بعين الأعتبار متطلبات إعداد الموازنة العامة بما في ذلك الموارد المالية المتاحة بحيث يؤدي ذلك إلى الانسجام بين الخطة والموازنة ويساعد على تحقيق الأهداف المرسومة للتنمية الاقتصادية منها والاجتماعية .

5 - توحيد لغة العمل ومصطلحات الإعداد والتنظيم والإجراءات في كل من عمليتي إعداد الموازنة والخطة .

6 - العمل على تطوير تنفيذ الموازنة العامة بشكل تختصر فيه الإجراءات المالية والحسابية لتسهيل التنفيذ المنتظم لمشاريع الخطة مما يساعد على تحقيق أهداف التنمية .

(1) ـ كان المؤلف السيد فهمي محمود شكري المنسق والمشرف العلمي على هذه الندوة .

7 - أخذ المتغيرات الاقتصادية بعين الاعتبار والاستعداد لها بشكل يسهل معه تكييف الموازنة والخطة حسب تلك المتغيرات مما يساعد على إبقاء الخطة والموازنة في إطار الواقع الاقتصادي .

8 - تقسيم الخطط المتوسطة الأجل إلى خطط سنوية والاعتماد على مخطط مستقبلي للموازنة العامة وذلك لتأمين تنسيق البعد الزمني بين الموازنة والخطة .

9 - وجوب إحداث مركز للمعلومات والبيانات على مستوى الدولة يكون بمثابة القاعدة الموحدة لتقديم مختلف المعلومات والبيانات التي يستند إليها عند إعداد كل من الموازنة العامة وخطط التنمية القومية .

10 - تحقيق الربط والتنسيق بين مراكز إعداد الموازنات المتعددة في إطار من التخطيط يضمن تحقيق التكامل الوظيفي بين هذه الموازنات وأهداف خطط التنمية القومية .

11 - تدعيم تبويب الموازنة العامة بالتبويب المتقاطع الوظيفي والنوعي والإداري والجغرافي ، وذلك على النحو المبين في النظام المحاسبي الحكومي الموحد الذي أقرته الندوة العلمية التي أقامتها المنظمة في تونس للفترة 11980 6 21— ç

12 - التأكيد على أهمية التدريب في إعداد الكوادر الفنية في الموازنة والخطة والاستفادة من المنظمات العربية والدولية في مجال التدريب والخدمات الاستشارية .

13 - لما كان من الضروري أن يتم تحديث الموازنة بشكل يتجنب الطفرة ويتبنى الأساليب الملائمة للوضع القائم في كل بلد ، لذلك فقد ارتأت الندوة أن مثل هذا التحديث يجب أن يبدأ عن طريق تبني موازنة للبرامج تعد بصورة موازية لموازنة البنود على أن تبقى على النحو المتبع حالياً وتكون موازنة البرامج هذه غير رسمية ولكنها تعد على الأسس المعروفة لموازنة البرامج وتعتبر كموازنة ظل للموازنة الجارية .

14 - الطلب إلى المنظمة العربية للعلوم الادارية بأن تقوم باعداد نموذج لموازنة الظل يمكن أن تتخذ مرشدا للدولة التي ترغب في تطبيق مثل هذا النظام[1].

---

(1) - لقد تم وضع النموذج التطبيقي لموازنة الظل من قبل مؤلف (أنظر الفصل السادس من هذا الكتاب) .

مراجع البحث

أ- مراجع الكتب والبحوث العربية :

1 - حسن عواضة - المالية العامة (دراسة مقارنة) الطبعة الخامسة ، دار النهضة العربية بيروت ، 1981

2 - قطب إبراهيم - الموازنة العامة للدولة - الهيئة المصرية للكتاب ، 1978

3 - عبد العزيز الدوري - النظم الإسلامية - بغداد 1950

4 - زكريا محمد بيومي - مبادئ المالية العامة في الدولة الاسلامية والدول الحديثة (دراسة مقارنة)

5 - فارس الخوري - علم المالية - مطبعة الجامعة السورية 1937

6 - عبد العال الصكبان - الميزانية والضرائب المباشرة في العراق ، 1967

7 - طارق حمدي الساطي - رقابة ديوان المحاسبة على مشروعية تنفيذ النفقات العامة ، 1967

8 - أحمد حشيش - أصول الفن المالي للاقتصاد العام - دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية 1977

9 - حنا رزوقي الصائغ - المحاسبة الحكومية - بغداد 1971

10 - حكمت الحارس - الموازنة العامة في العراق - بحث مقدم إلى ندوة الاتجاهات الحديثة للموازنة - التي عقدتها المنظمة الحديثة للعلوم الإدارية في دمشق 1979

11 - يوسف مارون - الموازنة العامة في لبنان - بحث مقدم إلى ندوة الاتجاهات الحديثة للموازنة - التي عقدتها المنظمة العربية للعلوم الادارية في دمشق 1979

12 - عدنان الساطى - الموازنة العامة في سورية - بحث مقدم إلى ندوة الاتجاهات الحديثة للموازنة - التي عقدتها المنظمة العربية للعلوم الادارية في دمشق 1979

13 - أنور عبد الخالق - الميزانية العامة في الجماهيرية الليبية - بحث مقدم إلى ندوة الاتجاهات الحديثة للموازنة ، التي عقدتها المنظمة العربية للعلوم الادارية في دمشق 1979

14 - نور الدين قويع - الميزانية العامة في تونس - بحث مقدم إلى ندوة الاتجاهات الحديثة للموازنة - اليت عقدتها المنظمة العربية للعلوم الادارية ، في دمشق ، 1979

15 - عبد الرحمن الشاوي - الموازنة العامة في المغرب - بحث مقدم إلى ندوة الاتجاهات الحديثة للموازنة - اليت عقدتها المنظمة العربية للعلوم الادارية في دمشق ، 1979

16 - عبد الكريم صادق و - علم المالية العامة مؤسسة شباب الجامعة - الاسكندرية .

17 - نعيم دهمش - النظريات والأسس المحاسبية - بحوث المنظمة العربية للغلوم الادارية - رقم 337

18 - محمد حامد إبراهيم - إعداد موازنة جمهورية ألمانيا الاتحادية - بحث مقدم إلى ندوة الاتجاهات الحديثة للموازنة - التي عقدتها المنظمة العربية للعلوم الادارية في دمشق 1979

19 - إإبراهيم عثمان شاهين - الموازنة العامة في المملكة المتحدة - بحث مقدم إلى ندوة الاتجاهات الحديثة لمللموازنة التي عقدتها المنظمة العربية للعلوم الادارية في دمشق 1979

20 - سعدى إبراهيم - محاضرات وكيل وزارة المالية - بغداد في دورة وزارة المالية ، 1967

21 - أبو السعود السودة - الاتجاهات الحديثة في إعداد الموازنة - بحث مقدم إلى مجلس الوحدة الاقتصادية ، 1977

— 23 أحمد حمودة - ترجمة كتاب ادارة الاقتصاد الحديث ، تأليف جان هو جندون ، مكتبة الوعي العربي 1975

— 24 كمال نور الله - الموازنة العامة في فرنسا - بحث مقدم إلى ندوة الاتجاهات الحديثة للموازنة التي عقدتها المنظمة العربية للعلوم الادارية في دمشق 1979

25 محمد حامد ابراهيم - بحث الموازنة العامة في الولايات المتحدة الأميريكية ، المقدم إلى ندوة الاتجاهات الحديثة للموازنة ،دمشق 1979

— 26 حبيب أبو صقر ـ عمليات تنفيذ الموازنة ورقابتها ، منشورات بحوث المنظمة العربية للعلوم الادارية ، رقم 241/1981

— 27 على مفلح غرايبة ـ الموازنة العامة في المحكمة الأردنية الهاشمية ـ بحث مقدم إلى ندوة الاتجاهات الحديثة للموازنة ـ التي عقدتها المنظمة العربية للعلوم الادارية في دمشق ، 1979

— 28 حسن على فلاح ـ الموازنة العامة بدولة البحرين ـ بحث مقدم إلى ندوة الاتجاهات الحديثة للموازنة ـ التي عقدتها المنظمة العربية للعلوم الادارية في دمشق ، 1979

— 29 محمد موافي وانور عبد الخالق ـ ـ الموازنة العامة بدولة الكويت ـ بحث مقدم إلى ندوة الاتجاهات الحديثة للموازنة ـ التيعقدتها المنظمة العربية للعلوم الادارية في دمشق 1979

29 ـ سيد عبد العزيز سيد محمد ـ ميزانية البرامج والأداء ـ مكتبة الأنجلو المصرية ،!è

30 ـ نعيم دهمش ـ الموازنة الصفرية ـ بحوث المنظمة الحديثة للعولم الادارية رقم 253/1982

31 ـ فهي محمود شكري ـ مفاهيم واراء حول أساليب وطرق عملية تحضير الموازنة العامة للدولة ، بحث منشور في المجلة المالية ـ العدد الأول ـ وزارة المالية العراقية1979والمقدم إلى ندوة الأتجاهات الحديثة للموازنة ، دمشق عام1979

32 ـ فهمي محمود شكري موازنة الظل (إعداد موازنة البرامج في ظل موازنة البنود (دراسة تطبيقية) منشورات بحوث المنظمة العربية للعلوم الإدارية رقم 247/1981

33 ـ فهمي محمود شكري ـ بحث النظرة المستقبلية لتكامل الموازنة والخطط القومية ، منشورات بحوث المنظمة العربية للعلوم الادارية رقم 1980/(333)(

34 ـ على لطفي التخطيط الاقتصادي ـ القاهرة 1969

35 ـ رفعت المجوب ثلاثة سياسات مالية ـ المقالة المنشورة في مجلة القانون والأقتصاد العدد الثاني يونيه1164

36 ـ مورزف ـ المبادئ الأساسية في التخطيط العلمي ـ دار التقدم بموسكو .

37 ـ أحمد فؤاد بليغ ترجمة النظام المالي السوفيتي ـ المعهد المالي بموسكو .

38 ـ عماد الدين شريف ، الموازنة العامة وعلاقتها بالخطة ، 1971

39 ـ أحمد حافظ الجعويني اقتصاديات المالية العامة ـ القاهرة1967

40 - محمد سعيد أحمد ترجمة الموازنة والتخطيط في الدول النامية - منشورات بحوث المنظمة العربية للعلوم الادارية - رقم 31/1978

41 - فهمي محمود شكري - بحث الموازنة والخطة في معنى التكامل - المقدم إلى المؤتمر العربي الأول - عن الجوانب الادارية لتخطيط الاقتصادي والاجتماعي - القاهرة 1974.

ب - تراجم من الدراسات الاجنبية :

42 - The Management Approach to Budgeting by Frank. S. Sherwood .
عرض وترجمة السيد فهمي محمود شكري منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية بحث رقم (10) 1977 .

43 - The Concept of Program Budget by Chaster Wright
ترجمة السيد محمد حامد إبراهيم منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية . بحث رقم (2) / 1977 .

44 - Planning- Programming Budgeting - System , DOD. Progamming System , 1961 - 1973 .
ترجمة السيد أنور عبد الخالق منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية بحث رقم (25) / 1978 .

45 - Planning- Programming -Budgeting System and PRIME Project , by Stiven Lazaros .
ترجمة الدكتور أحمد محمد سعيد أحمد منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية بحث رقم (4) / 1977 .

46 - Current Practice in Program Budgeting (P.P.B.S) by David Novick New - York 1973 .
ترجمة السيد أنور عبد الخالق منشورات بحوث المنظمة العربية للعلوم الإدارية بحث رقم (46) / 1978 .

47 - The Way to P.P.B.S by Allen Schick
ترجمة الدكتور أحمد محمد سعيد منشورات بحوث المنظمة العربية للعلوم الإدارية بحث رقم (4) / 1977 .

48 - Criteria for Evolution in The Planning State and Local Programs by Harry P. Harty .

ترجمة السيد محمد حامد إبراهيم منشورات بحوث المنظمة العربية للعلوم الإدارية بحث رقم (2) / 1977 .

49 - The Demise of P.P.B.S, by Carl W. Tiller .
ترجمة السيد أنور عبد الخالق منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية بحث رقم (25) / 1978 .

50 - Planning - Programing - Budgeting System , by David Novick .
ترجمة الآنسة فاتن شاكر مقالة في المجلة المالية - بغداد العدد الأول ، 1980 .

51 - Multipurpost Budget System by : Allen Shiek .
ترجمة السيد محمد حامد إبراهيم منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية بحث رقم (2) / 1977 .

52 - Report of the Second United Nations Interregional Workshop on Problems of Budget Policy and Management in the Developing Countries , Denmark - 4 - 15. Spt. 1967 .
ترجمة السيد فهمي محمود شكري منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية بحث رقم (47) / 1978 .

53 - Manual - for Programme and Performance Budgeting , United Nations .
ترجمة الدكتور أحمد محمد سعيد ومحمد حامد إبراهيم منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية 1979 .

54 - Steps in Designing The Program Structure , by Groeme M. Taylor .
ترجمة السيد محمد حامد إبراهيم منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية بحث رقم (2) / 1977 .

55 - Strengthening Public Adminstration Finance for Development in the 1980'S. by United Nations 1978
ترجمة السيد صبحي محرم منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية بحث رقم (234) / 1981 .

جـ ـ المراجع الأجنبية :

56 - Integration of National Planning and Budgeting , by DR. Gerhard Colm , 1967 .

57 - Cost - Benefit Analysis , Pengum Modern Economics Readings , 1980 .

58 - Budgets An Analytical and Procedural Hand book for Government and Nonprofit Organizations , by Miehacl Babunakis . 1976 .

59 - HEW with P.P.B.S , Politics Programs and Budget , Ed. James W. Davis «Englewood Cliffs. N. J prentice - Hall. Inc. 1969 .

60 - New Techniques of Budget Preparation and Management. General Report , 1965 . by Hendrick S. Hofstra .

61 - Report of the Workshop on Budgetory Classification and Management in the Central America and Panama (St) TAO/ Sep. C / 66 .

د ـ المنشورات والوثائق والتشريعات :

62 ـ نتائج وتوصيات الندوة العلمية حول الإتجاهات الحديثة لإعداد الموازنة العامة التي عقدتها المنظمة العربية للعلوم الإدارية في مدينة دمشق 1979 .

63 ـ النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية ـ الذي أقرته الندوة العلمية للحسابات الحكومية المنعقدة في مدينة تونس حزيران 1980 ، منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية .

64 ـ نتائج وتوصيات الندوة العلمية لعلاقة الموازنة بخطط التنمية القومية ، التي عقدتها المنظمة العربية للعلوم الإدارية في تموز 1980 في مدينة الرباط .

65 ـ نتائج وتوصيات الندوة العلمية حول تطبيقات النظام المحاسبي الحكومي الموحد التي عقدتها المنظمة العربية للعلوم الإدارية في مدينة تونس ، 1980 .

66 ـ نتائج وتوصيات الندوة العلمية حول موازنة الظل (إعداد البرامج في ظل موازنة البنود ، التي عقدتها المنظمة العربية للعلوم الإدارية في مدينة تونس آب / 1981 .

67 ـ المنشورات الصادرة عن بعض وزارات المالية في الدول العربية والخاصة بتعليمات إعداد الموازنة وقواعد تنفيذها .

68 ـ الإطلاع على موازنات بعض الدول العربية للسنوات 80 ، 81 ، 1982 .

69 ـ تشريعات بعض الدول العربية المتعلقة بالشؤون المالية والموازنة .

70 ـ دليل التصنيف الوظيفي الإقتصادي للعمليات الحكومية ، الصادر عن الأمم المتحدة 1958 .

المؤلف ـ فهمي محمود شكري .

الشهادات العلمية :

ـ خريج كلية الحقوق .	جامعة بغداد 1956/57 .
ـ دبلوم في السياسة المالية اطروحة ماستر عن سياسة النفقات وخاصة المنح الحكومية .	جامعة كوبنهاكن 1959/60 .
دبلوم في السياسة المالية . اطروحة ماستر عن الضرائب غير المباشرة وانتقال أعبائها .	جامعة كوبنهاكن 1960/61 .
ـ دراسة ماستر في السياسة المالية اطروحة ماستر عن تطور مفهوم عبء السياسة المالية .	جامعة استكهولم 1961/63 .
ـ تدريس عالي عن التنمية الإقتصادية في الدول النامية .	جامعة استكهولم 1962 .
ـ تدريس عالي عن التخطيط والموازنة في الدول النامية .	الجامعة الأمريكية 1965 .

الوظائف التي شغلها

الوظيفة الحالية

مدير عام	مؤسسة وجوه دولياً في العالم العربي / لندن

الوظائف السابقة

مدير مركز البحوث والإستشارات	المنظمة العربية للعلوم الإدارية 1972/83 .
مدير التخطيط والبحوث	وزارة المالية العراقية 1964/72 .

بعض البحوث والدراسات للمؤلف

ـ كتاب عن الرقابة المالية العليا مفهوم عام وتنظيمات أجهزتها في الدول العربية وبعض الدول الأجنبية . الناشر ـ المجدلاني ـ عمان ـ 1983 .

ـ بحث موازنة الظل ، إعداد موازنةالبرامج في ظل موازنة البنود منشورات بحوث المنظمة العربية للعلوم الإدارية رقم 247 ، 1980 .

- بحث عن النظرة المستقبلية لتكامل الموازنة العامة والخطط القومية للتنمية منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية رقم 233 - 1980 .

- بحث عن مشاكل سياسة وإدارة الموازنة في الدول النامية ، ترجمة وعرض ، منشورات المنظمة 1978/47 .

- بحث الإتجاهات الحديثة لاستخدام الموازنة ـ عرض وترجمة منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية رقم 1977/10 .

- الخطة والموازنة في معنى التكامل ـ مقدم إلى الندوة العلمية لخبراء العرب عن الإتجاهات الحديثة للموازنة ـ دمشق 1979 .

- مفاهيم وآراء حول أساليب وطرق عملية تحضير الموازنة ، مقدم إلى الندوة العلمية لخبراء العرب عن الإتجاهات الحديثة للموازنة . دمشق 1979 .

- علاقة الموازنة العامة بالخطة القومية المقدم إلى المؤتمر العربي الأول ـ للتخطيط الإقتصادي ـ القاهرة 1974 .

- البحوث الميدانية والتطبيقية في الرقابة المالية التي قدمها المؤلف إلى المؤتمر العربي الأول للرقابة المالية ـ حول الرقابة العليا وتنظيمات أجهزة هذه الرقابة المنعقد في الإسكندرية عام 1977 .

  - عن محكمة المحاسبات للرقابة العليا في فرنسا .
  - عن دائرة المحاسبات في تونس .
  - عن اللجنة الوطنية للحسابات في المغرب .
  - عن الرقابة المالية في الجزائر .
  - عن ديوان المحاسبة والرقابة المالية في ليبيا .
  - عن دائرة المراقبة المالية في السعودية .
  - عن دائرة الرقابة العامة في الصومال .

- قدم بحثه عن تطور مفهوم الرقابة المالية العليا إلى المؤتمر الخامس العلمي للجمعية المصرية للإدارة المالية ، ومناقشته ـ القاهرة 1978 .

فهرست

الموضوع	الصفحة
إهداء	5
تقديم	7

القسم الأوّل : مفاهيم ومنطلقات أساسية للموازنة العامّة

الفصل الأول : المراحل التاريخية لنشوء الموازنة وتطور استخدامها	13
أولاً : مراحل نشوء الموازنة	13
ثانياً : مراحل تطور استخدام الموازنة	19
الفصل الثاني : مداخل الموازنة	22
أولاً : المدخل المالي والمحاسبي	22
ثانياً : المدخل الإداري للموازنة	23
ثالثاً : المدخل القانوني للموازنة	25
رابعاً : المدخل الاقتصادي للموازنة	26
الفصل الثالث : التعريف بالموازنة العامة	28
أولاً : تعريف الموازنة العامة	28
ثانياً : المصطلحات المستخدمة للموازنة	30
ثالثاً : أنماط الموازنات وتسمياتها	32

القسم الثاني : مبادىء (قواعد) الموازنة العامة

تقديم	39
الفصل الأول : مبدأ سنوية الموازنة (البعد الزمني للموازنة)	41

الموضوع	الصفحة

الفصل الثاني : مبدأ الشمول (أو العمومية) 47
الفصل الثالث : مبدأ عدم التخصيص (مبدأ الشيوع) 51
الفصل الرابع : مبدأ وحدة الموازنة 56
النظرة الحديثة الى مبدأ وحدة الموازنة 58
الموازنة الموحدة في دول المعسكر الاشتراكي 59
الموازنة في الدول ذات الاقتصاد المختلط 60
أنظمة الموازنات في الدول العربية ومبدأ وحدة الموازنة 60

الفصل الخامس : مبدأ توازن الموازنة 65
الفصل السادس : مبدأ الصوافي 69

القسم الثالث : أبعاد مراحل دورة الموازنة وعملية إعدادها والمصادقة عليها وتنفيذها

تقديم 73

الفصل الأول : مراحل الاهداف ، التحضير ، الاعداد 75

أولاً : المرحلة الأولى ـ مرحلة وضع أهداف الموازنة ، وتعليمات الاعداد 75
ثانياً : المرحلة الثانية ـ مرحلة تحضير مشروع الموازنة 77
ثالثاً : المرحلة الثالثة ـ مرحلة إعداد المشروع النهائي للموازنة 78

الفصل الثاني : المرحلة الرابعة ـ مرحلة عرض مشروع الموازنة والمصادقة عليه 84
أولاً : عرض الموازنة ومبرراتها 84
ثانياً : مصادقة السلطة التشريعية 86

الفصل الثالث : مراحل تنفيذ الموازنة ، المتابعة ، التقييم 92
أولاً : المرحلة الخامسة ـ تنفيذ الموازنة 92
ثانياً : المرحلة السادسة ـ مرحلة متابعة تنفيذ الموازنة 95
ثالثاً : المرحلة السابعة ـ مرحلة تقارير الاداء 96
رابعاً : المرحلة السابعة ـ المرحلة الخاتمة وتقييم أداء التنفيذ 97

الموضوع	الصفحة

الفصل الرابع : وسائل وطرق تقدير النفقات والايرادات 99
أولاً : تقدير الايرادات 100
ثانياً : طرق تقدير اعتمادات النفقات 103
ثالثاً : طرق تقدير تكاليف الأنشطة والمشروعات 105

الفصل الخامس : تطبيقات دراسية عن التحضير لمشروعات الموازنة 114
أولاً : الحالة الأولى ـ دراسة عن تخفيض حوادث المرور 115
ثانياً : الحالة الثانية ـ الحالة الواقعية عن دراسة إنشاء مطار في لندن 121

القسم الرابع : النواحي التنظيمية والفنية للموازنة العامة

الفصل الأول : هيكل الموازنة 131
أولاً : التصنيف العام للموازنة 131
ثانياً : تبويب الموازنة التقليدية 133
ثالثاً : عرض مجموعات الاعتمادات المتجانسة 136
رابعاً : تبويب الايرادات 138

الفصل الثاني : الاعتمادات المالية في الموازنة 140
أولاً : التعريف بالاعتمادات المالية 140
ثانياً : تجزئة الاعتمادات 141
ثالثاً : أنواع الاعتمادات 141
رابعاً : تنفيذ الاعتمادات 142
خامساً : مراحل وأنواع تنفيذ الاعتمادات 144
سادساً : التعديلات التي تطرأ على الموازنة أثناء التنفيذ 144
سابعاً : التنفيذ المحاسبي للاعتمادات 147
ثامناً : تطبيقات بعض الدول العربية للأساس المحاسبي 148
تاسعاً : موقف الاعتمادات عند انتهاء السنة المالية 150

القسم الخامس : الاتجاهات الحديثة لأنظمة الموازنات العامّة

الفصل الأول : نظام موازنة البرامج والاداء 155

الموضوع | الصفحة

أولاً : الموازنة التقليدية (موازنة البنود) 155
ثانياً : موازنة الاداء 157
ثالثاً : موازنة البرامج 158
رابعاً : موازنة البرامج والاداء 159
ملحق : نماذج من التبويب الوظيفي في بعض الدول العربية والأجنبية 165
الجمهورية اللبنانية 167
جمهورية مصر العربية 171
المغرب 172
الجمهورية العراقية 173
الجمهورية التونسية 174
الجمهورية العربية السورية 175
المملكة الأردنية الهاشمية 176
التبويب الوظيفي المقترح لدول أمريكا الوسطى 179
المملكة المتحدة 180
الولايات المتحدة الاميركية 181
دولة الفيليبين 182
نموذج مبسط للتصنيف الوظيفي ـ الاقتصادي للنفقات الحكومية 183

الفصل الثاني : نظام التخطيط والبرامج والموازنة (PPBS)
والأسباب المؤدية الى فشل تطبيقه 184
أولاً : مراحل ظهور النظام وتطبيقه في الولايات المتحدة الاميركية 184
ثانياً : امتداد تطبيق هذا النظام في بعض الدول المتقدمة 186
ثالثاً : مفهوم نظام التخطيط والبرامج والموازنة وابعاده 190
رابعاً : فشل العمل بنظام التخطيط والبرامج والموازنة 194

الفصل الثالث : موازنة الأساس الصفري 198

أولاً : تطبيق الموازنة الصفرية 198
ثانياً : الخلفيات عن المفهوم الصفري لإعداد الموازنة 199
ثالثاً : معنى الأساس الصفري للموازنة 200

الموضوع | الصفحة

رابعاً : مرتكزات عملية الموازنة الصفرية 201
خامساً : هل الموازنة الصفرية نظام متكامل جديد للموازنة 202
سادساً : الملامح الرئيسية للموازنات الصفرية 203

القسم السادس : الاتجاهات الحديثة في إعداد وتنظيم موازنات الدول العربية وفكرة موازنة الظل

الفصل الأول : دوافع تحديث الموازنة العامة وفكرة موازنة الظل 207
أولاً : تحديث الموازنة العامة في الدول النامية 207
ثانياً : تحديث الموازنة العامة في الدول العربية 207
ثالثاً : تطبيقات تحديث الموازنة العامة في الدول العربية 208
رابعاً : فكرة موازنة الظل في تحديث الموازنة 210
خامساً : مفهوم موازنة الظل ونتائج تطبيقه 211

الفصل الثاني : هيكل موازنة الظل وأسس تبويبها 214
أولاً : برمجة هيكل الموازنة 214
ثانياً : التصنيف والتبويب في موازنة الظل 217

الفصل الثالث : النموذج التطبيقي لاعداد موازنة الظل عن ادارة عامة 222
أولاً : البعد الأول ـ اختيار المديرية العامة لضريبة الاملاك والأراضي 222
ثانياً : البعد الثاني ـ التصنيف المتقاطع والترميز 223
ثالثاً : البعد الثالث ـ الهيكل التبويبي لجدولة الموازنة 224
رابعاً : البعد الرابع ـ التقارير الدراسية لتحضير الموازنة 225
التقرير الأول ـ إدارة المديرية العامة 226
مشروع موازنة مديرية عامة 229
التقرير الثاني ـ الشؤون الضريبية 238
التقرير الثالث ـ ضريبة الأراضي 242
ملحق : الهيكل العام لتصنيف الحسابات الحكومية 245
مقدمة 245
الهيكل التنظيمي للحسابات الحكومية 247
الهيكل التنظيمي لحسابات الموازنة 248

الموضوع	الصفحة

الهيكل التنظيمي لحسابات المركز المالي 251
تصنيف حسابات الموازنة الجارية 252
تصنيف حسابات الموازنة الاستثمارية 254
تصنيف حسابات المركز المالي 255
الكشف الشهري لحسابات الموازنة (النفقات) 261

القسم السابع : علاقة الموازنة العامة بخطط التنمية القومية

تقديم 263
الفصل الأول : مفاهيم أساسية عن التخطيط القومي وتطبيقاته 265
أولاً : مفاهيم أساسية عن التخطيط 265
ثانياً : تطبيقات التخطيط الاقتصادي والموازنة 268

الفصل الثاني : علاقة الموازنة بخطط التنمية القومية 273
أولاً : أوجه الاختلاف بين الموازنة والخطة القومية 273
ثانياً : تعارض وتباعد إتجاهات كل من الموازنة والخطة 275
ثالثاً : موقع كلّ من جهاز إعداد الموازنة والخطة 277
بيان أسماء وعناوين أجهزة الميزانية وأجهزة التخطيط في الدول العربية والإفريقية 279

الفصل الثالث : التكامل بين الموازنة والخطّة 281
أوّلاً : أسباب التكامل 281
ثانياً : تحديد العلاقة بين الموازنة والخطة 281
ثالثاً : مفهوم ومعنى التكامل 282
رابعاً : موقف النظام التقليدي للموازنة من التكامل 283
خامساً : برمجة الموازنة لتحقيق التكامل 284
سادساً : مستلزمات تطوير الموازنة في اتجاه التكامل 284
سابعاً : علاقة الموازنة العامة بخطط التنمية القومية في إطار توصيات ندوة الخبراء العرب 286
مراجع البحث 289
المؤلف 295